

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UNB
FACULDADE DE DIREITO**

JACKSON DOUGLAS COSTA SILVA

CONTROLE INTERNO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

BRASÍLIA - DF

2017

JACKSON DOUGLAS COSTA SILVA

CONTROLE INTERNO PREVENTIVO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Monografia apresentada à
Faculdade de Direito da
Universidade de Brasília, como
requisito parcial para obtenção do
grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Doutor. ANTÔNIO
DE MOURA BORGES

BRASÍLIA - DF

2017

DEDICATÓRIA

À minha família. À Maria Cecília.

AGRADECIMENTOS

Aos professores e servidores da Universidade de Brasília que honram o valor investido pelos contribuintes. Ao meu grupo de amigos secretamente denominado por nós “os piores”, sabendo que não somos.

EPÍGRAFE

“Benditos os que nunca lêem jornais, porque verão a Natureza e, através dela,
Deus.”

Henry David Thoreau

RESUMO

Este trabalho aborda o tema do controle da execução orçamentária, enfatizando o seu caráter preventivo como dever-ser. Avalia a aptidão do aparelhamento estatal em prevenir a malversação do dinheiro público. Aborda o controle social popular do gasto público, e o emprego do avanço tecnológico para esse fim. Tal abordagem se justificativa diante do dilema da má qualidade dos serviços públicos e da falta de controle orçamentário, em que os recursos públicos se encaminham para a corrupção ou para o desperdício. O objetivo geral deste trabalho é verificar em que termos o ordenamento jurídico brasileiro prevê a prevenção do gasto público inadequado. Os objetivos específicos são descrever a burocracia prevista para a execução da despesa, descrever os mecanismos de controle interno administrativo, realizado pelas próprias unidades executoras de orçamento em colaboração com as controladorias, e descrever sua aptidão para dar eficácia concreta a essa forma de controle preventivo. O método alia a hermenêutica jurídica dogmática, o estudo multidisciplinar de literatura pertinente e seu contraste com o estudo de casos exemplificativos. A conclusão indica a obsolescência dos métodos de controle da administração pública brasileira em atingir os fins colimados pelo sistema de controle interno do poder executivo, apesar da previsão normativa do direito positivo, e indica a alternativa do avanço tecnológico representado pela inteligência artificial empregada em prol da decência dos gastos públicos aliada ao controle popular.

Palavras-chave: Controle Interno. Execução orçamentária. Orçamento público.

ABSTRACT

This paper deals with the theme of budget execution control, emphasizing its preventive character as a must-be. It evaluates the suitability of the state apparatus in preventing the embezzlement of public money. It addresses the popular social control of public spending, and the use of technological advance to that end. Such an approach is justified by the dilemma of the poor quality of public services and the lack of budgetary control, where public resources are headed for corruption or waste. The general objective of this work is to verify in what terms the Brazilian legal system provides for the prevention of inadequate public spending. The specific objectives are to describe the planned bureaucracy for expenditure execution, to describe the mechanisms of internal administrative control carried out by the budget execution units themselves in collaboration with the controllers, and to describe their ability to give concrete effectiveness to this form of preventive control. The method combines dogmatic legal hermeneutics, the multidisciplinary study of pertinent literature, and its contrast with the study of exemplary cases. The conclusion indicates the obsolescence of the methods of control of the Brazilian public administration in achieving the ends collimated by the system of internal control of the executive power, despite the normative prediction of the positive law, and indicates the alternative of the technological advance represented by the artificial intelligence used in favor of decency of public spending combined with popular control.

Keywords: Internal Control. Budget Execution. Public Budget.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
CAPÍTULO 1- FUNÇÃO CONTROLE- NOÇÕES SOBRE A ESCOLA CLÁSSICA DA ADMINISTRAÇÃO	11
CAPÍTULO 2- FUNÇÃO CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA-NOÇÕES	14
CAPÍTULO 3- ALGUMAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO CONTRÔLE INTERNO PREVENTIVO ADMINISTRATIVO.....	16
3.1 Modificações unilateral de clausulas pelo poder publico	16
3.2 Manutenções Do Equilíbrio Econômico-Financeiro Do Contrato	19
CAPÍTULO 4- CLASSIFICAÇÃO DO CONTROLE ORÇAMENTÁRIO	23
CAPÍTULO 5 - O CONTROLE INTERNO DEVE SER EFETUADO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PROATIVAMENTE E DE MODO PREVENTIVO, EM COLABORAÇÃO COM AUTORIDADES DE CONTROLADORIA	28
CAPÍTULO 6 - AS INSTITUIÇÕES BRASILEIRAS SÃO CAPAZES E TEM INTERESSE EM MANTER O EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO.....	35
CAPÍTULO 7 - SOBRE A BUROCRACIA DA DESPESA – FASES DA LIQUIDAÇÃO E PAGAMENTO	38
CAPÍTULO 8 - PRINCÍPIO DA SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES.....	42
CAPÍTULO 9 - INVESTIGAÇÃO DE ESTRUTURA BUROCRÁTICA DESTINADA À EXECUÇÃO DE DESPESAS - PMDF E O PRINCÍPIO DA SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES	43
CAPÍTULO 10 - CONTROLE POPULAR – PORTAIS DA TRANSPARÊNCIA – SERENATA DE AMOR- ONG VIGILANTES DA GESTÃO- ONG OBSERVATÓRIO SOCIAL DE SÃO JOSÉ	50
CONCLUSÃO	54
REFERÊNCIAS	55
ANEXO	58

INTRODUÇÃO

Este trabalho visa analisar o controle interno administrativo da execução orçamentária com a finalidade de verificar seu aspecto preventivo. Para tanto, é importante estabelecer que o Controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. (SFCL, 2001, p. 68)¹.

A auditoria interna governamental, por seu turno, pode ser considerada o ápice do sistema de controle interno, uma vez que supervisiona, normatiza, fiscaliza e avalia o grau de confiabilidade dos controles internos, buscando garantir a eficiência e eficácia dos mesmos, sem com eles se confundir, voltando-se mais a controles gerenciais, deixando de lado a função de mero avaliador da conformidade legal das despesas públicas (DIAMOND, 2002)².

Neste sentido, tendo a eficiência e eficácia como fins a serem perseguidos, partimos da premissa de que, para que essas qualidades sejam verificadas no sistema de controle interno, a função preventiva seja essencial à administração pública, e que deve ser preocupação não só dos órgãos específicos de controle, e sim das próprias unidades orçamentárias em colaboração com as controladorias, conforme o seguinte:

De natureza administrativa, exercida pelo Executivo e pelos órgãos de administração dos demais Poderes, o Controle Interno é caracterizado pelo aspecto preventivo, atuando também de forma construtivista, de parceria com o auditado, o que possibilita as devidas correções em tempo hábil sobre as suas próprias atividades. (ROSANE, 1997, p. 32)³

Nesse trecho temos o núcleo do nosso trabalho, que visa enfatizar não as fases de projeto básico ou termo de referência, licitação, contratação ou empenho.

¹Ministério Da Fazenda –Secretaria Federal De Controle Interno. **Instrução Normativa nº 01**, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2017.

²DIAMOND, Jack. **The role of internal audit in government financial management**: an international perspectives (IMF Working Paper, WP/02/94).

³MARTINS, Rosane Silva. **A Modernização Do Sistema De Controle Interno Do Brasil: A Importância Do Controle Interno Concomitante**. 1997. 133 p. Dissertação (Mestrado em Administração)- Faculdade de Estudos Sociais, Universidade de Brasília, Brasília, 1997. único.

Visamos tratar especificamente da fase de liquidação e pagamento, e buscamos conhecer de que forma a fase da execução da despesa é realizada em conformidade com os princípios da eficiência e eficácia, de modo que os serviços e produtos prestados pelos particulares correspondam com equidade aos valores pagos pela administração pública. Vejamos o seguinte trecho:

No Seminário de Auditoria: 'Instrumento de Qualidade nas Instituições Financeiras Federais', realizado em 9 de novembro de 1994 no Ministério da Fazenda, Brasília, o Secretário Federal de Controle, Domingos Poubel de Castro, relatou em seu discurso: 'Existe uma grande discussão acadêmica dentro do governo, se sistema de controle interno é só auditoria ou se sistema de controle interno é um conjunto de ações de controle nas quais se inserem a programação financeira, a contabilidade e a auditoria. Nós evitamos discutir se deve ser de uma forma ou de outra. O importante é funcionar bem. Depois disso, evoluímos no controle das informações através da contabilidade. O país passou de uma época em que a contabilidade era meramente uma forma de fazer registros, para uma contabilidade gerencial, altamente especializada, como temos hoje e que é motivo de exportação de conhecimentos para outros países. Ou seja, houve crescimento em dois segmentos de controle, que foram a programação financeira e a contabilidade. (1994, p.21)'" (ROSANE, 1997, p. 33)

As palavras são belíssimas, no entanto, qualquer cidadão brasileiro diante disso pode fazer algumas perguntas relativas aos motivos pelos quais desde essa época até hoje os serviços públicos em grande parte são insuficientes, e sobre as razões pelas quais o orçamento público não é equilibrado, e ainda sobre, diante da hipotética excelência contábil não formal e gerencial, "motivo de exportação de conhecimento para outros países", ainda permanecem fenômenos interessantes e aparentemente insolúveis como a corrupção. Diante dessas perplexidades decidimos dedicar este texto ao serviço de controle interno administrativo preventivo.

As hipóteses são a fundamentação jurídica do caráter preventivo do controle interno como imposição do direito positivo, portanto como dever a ser observado pela administração pública. Em complemento, a segunda hipótese preocupa-se com a eficácia dos institutos jurídicos válidos pertinentes ao controle interno, principalmente o controle administrativo interno concomitante, haja vista o intuito preventivo voltado ao princípio constitucional da eficiência do serviço público. Em poucas palavras buscamos verificar em que termos a prevenção da malversação do dinheiro público é prevista pelo ordenamento jurídico, e ainda visamos verificar sucintamente o aparelhamento estatal destinado a essa finalidade.

Dividido o texto em 10 capítulos, foi organizado da seguinte forma: 1- parte da abordagem de noções da escola clássica da administração pertinentes à função

controle; 2- fornece noções da função controle na administração pública; 3-oferece hipóteses exemplificativas em que poderiam incidir o controle prévio e concomitante; 4-fornece classificação do controle orçamentário; 5- aborda o controle interno preventivo como dever-ser da administração pública em colaboração com as controladorias; 6- aborda o interesse e capacidade das instituições brasileiras em efetuar o controle interno preventivo; 7- aborda a burocracia da despesa de modo a ilustrar a realidade fática; 8- abordamos o princípio da segregação de funções; 9- destrinchamos a estrutura burocrática da Polícia Militar do Distrito Federal em busca da aplicação do princípio da segregação de funções na fase da execução e fiscalização orçamentária; 10- abordamos o controle social popular e temas pertinentes à lei de acesso à informação.

Com base nessas reflexões, concluímos pela obsolescência dos métodos de controle da administração pública brasileira, mas recebemos com entusiasmo o avanço tecnológico, se empregado em prol da decência dos gastos públicos aliado ao controle popular.

CAPÍTULO 1

FUNÇÃO CONTROLE- NOÇÕES SOBRE A ESCOLA CLÁSSICA DA ADMINISTRAÇÃO

Henry Fayol, um dos integrantes da Escola Clássica da Administração, em seu livro publicado em 1916, denominado Administração geral e industrial, divulga com base na sua experiência os princípios básicos da administração, e contribui para a formação da Administração como disciplina, a ser estudada por métodos científicos. Nessa obra ele revela conceitos básicos da administração, e a apresenta como função distinta das demais funções da empresa, como finanças, produção e distribuição. “A administração compreende cinco funções: planejamento, organização, comando, coordenação e controle.” (MAXIMIANO, 2002, P. 103)⁴. Logo a função de controle é uma das funções básicas da administração, e a ela deve ser dada maior importância, tanto no setor privado quanto no setor público.

Antonio Cesar Amaru Maximiliano, seu livro intitulado Teoria Geral da Administração, apresenta de forma propedêutica as principais ideias de Henry Fayol. Encontramos nesse texto uma definição de controle: “Controlar, em essência, é um processo de tomar decisões que tem por finalidade manter um sistema na direção de um objetivo. O objetivo torna-se o critério ou padrão de avaliação do desempenho do sistema. O objetivo torna-se o padrão de controle” (MAXIMIANO, 2002, P. 123)

Essas alusões às atividades de controle nos fundamentos da administração como disciplina científica dão a noção de que a atividade de controle não é apenas fundamental para o orçamento público ou privado, pois é fundamental para toda e qualquer atividade administrativa que se pretende eficiente.

Levando em consideração o problema econômico fundamental das ciências econômicas, pelo qual se pretende conciliar as necessidades ilimitadas com a limitação de recursos, pode-se vislumbrar mais um aspecto que demonstra a imprescindibilidade da função de controle da administração. O seguinte trecho introdutório à ciência econômica esclarece o dilema do problema econômico fundamental:

⁴ AMARU MAXIMIANO, Antonio Cesar. **Teoria Geral da Administração** : Da Revolução Urbana à Revolução Digital. 3ª ed. ed. São Paulo: Atlas, 2002. Página 123 v. volume único.

A economia estuda, pois a relação que os homens têm entre si na produção entre bens e serviços necessários à satisfação dos desejos e aspirações da sociedade. Ocorre que as necessidades humanas são **infinitas** ou **ilimitadas**. Isto porque o ser humano, pela sua própria natureza, nunca está satisfeito com o que possui e sempre deseja mais coisas. Por outro lado, os recursos produtivos (ou fatores de produção) que a sociedade conta para efetuar a fabricação de bens e serviços (a extensão de terra agricultável e demais recursos naturais, o volume de mão e obra disponível para o trabalho e a quantidade de máquinas e equipamentos que a sociedade possui) têm caráter **finito** ou **limitado**. Há, portanto, uma contradição. Os desejos e necessidades da sociedade são **ilimitados** e os recursos para efetivar-se a produção dos bens e serviços que devem atendê-lo são **limitados**. Isto nos leva à seguinte proposição: por mais rica que a sociedade seja (por mais recursos produtivos de que disponha), os fatores de produção serão sempre **escassos** para efetivar a fabricação de **todos** os bens e serviços que a sociedade deseja. Ou seja, ela terá que efetuar escolhas sobre **quais** os bens e serviços deverão ser produzidos, da mesma forma que o cidadão comum, contando com um salário de determinado valor, não pode naturalmente consumir todos os bens e serviços que deseja, devendo escolher entre eles quais poderá adquirir e que estejam ao alcance de sua renda. Por este fato, a Economia muitas vezes também é definida como a *ciência que estuda a escassez* ou a *ciência que estuda o uso dos recursos escassos na produção os múltiplos bens que a sociedade deseja*. (VICECONTI, DAS NEVES, 2012, p. 1-2)⁵

Analisando os trechos citados, foram apresentados fundamentos da Administração e da Economia, dos quais a administração pública não pode se esquivar. Temos o controle como uma das funções da administração, “manter um sistema na direção de um objetivo”, e dentro desse sistema, no que se refere ao tema deste trabalho, o dispêndio de recursos públicos segundo determinados objetivos. Recursos esses que são limitados, para atender necessidades ilimitadas da sociedade, que paga esses recursos para terem acesso a serviços públicos. Ao administrador público não é dado efetuar gastos públicos sem levar sempre em consideração nas suas atividades esses fundamentos, que são inerentes às funções públicas.

Esses fatores são fundamentais, e para que seja possível a concretização dos princípios da economicidade e da eficiência, que são imperativos constitucionais que devem ser impostos obrigatoriamente à administração pública, a função de controle da administração a partir da premissa de escassez de recursos públicos para atender necessidades de serviços públicos ilimitadas da sociedade, deve ser observada com a máxima diligência.

⁵ VICECONTI, Paulo; DAS NEVES, Silvério. **Introdução à Economia** : -Modelo de crescimento de Solow-Metodologia Atualizada das Contas Nacionais e do Balanço de Pagamentos-Funções IS/LM Para Uma Economia Aberta Com Mobilidade Imperfeita de Capitais . 11ªed.. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 1-2 p. v. volume único.

Maximiano ainda discorrendo didaticamente sobre a Escola Clássica da Administração relativamente às funções da Administração dentro de uma empresa, as quais seriam planejamento, organização, comando, coordenação e controle, cita algumas noções sobre a função de controle. Revela alguns elementos do processo de controle, que são, por exemplo, definição de padrões de controle, aquisição de informações, comparação e ação corretiva e recomeço do ciclo de planejamento. Dentro desses elementos do processo de controle, chama a atenção o seguinte trecho útil aos objetivos deste estudo, que se refere à comparação e ação corretiva, posterior à obtenção de informações:

Na etapa seguinte do processo de controle, a informação sobre o desempenho real é comparada com os objetivos ou padrões. Com base nessa comparação, pode-se iniciar uma ação para corrigir ou reforçar a atividade ou desempenho. A comparação pode indicar três situações:

- Desempenho real igual ao esperado.

Quando o objetivo é realizado, uma ação de reforço pode ser apropriada. Por exemplo, um prêmio de incentivo para a equipe que atingiu suas metas.

- Desempenho real abaixo do esperado

Uma ação corretiva deve ser posta em prática para fazer o desempenho chegar até o nível desejado. Por exemplo, mais recursos podem ser aplicados. Em certos casos, algum tipo de punição pode ser apropriado, como as multas para o motorista que não respeita o limite de velocidade. Essa informação também pode revelar que o nível do objetivo foi superestimado, e é necessário reduzi-lo.

- Desempenho real acima do esperado

A ação de reforço, nesse caso, tem a finalidade de sustentar um desempenho que ultrapassou o objetivo, ou um desempenho acima da média. Por exemplo, um número maior de funcionários pode ser alocado ao departamento de produção, para atender ao um volume de vendas maior que a previsão. Ou uma equipe de funcionários pode ser premiada por um desempenho excepcionalmente elevado. (MAXIMIANO, 2002, p. 124 e 125)⁶

Nessas concepções sobre o processo e controle, verificamos a existência de um padrão ou parâmetro, aos quais deve a organização buscar corresponder em seus resultados. São verdadeiros axiomas da administração, que devem guiar as atividades da administração pública, em prol da economicidade e eficiência. Sobre a atividade de controle interno preventivo, interessa especialmente o tópico exposto relativo ao desempenho real abaixo do esperado.

⁶ AMARU MAXIMIANO, Antonio Cesar. **Teoria Geral da Administração**: Da Revolução Urbana à Revolução Digital. 3ª ed. ed. São Paulo: Atlas, 2002. Páginas 124 e 125. volume único.

CAPÍTULO 2

FUNÇÃO CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – NOÇÕES

Caso a administração pública, e no caso específico da execução contratual por parte do particular que vence licitação e firma contrato com a administração pública, verifique desempenho da empresa contratada abaixo do parâmetro estabelecido, deve o executor do contrato tomar providências, por exemplo, exigir que a empresa aloque mais recursos em prol do serviço público, ou ainda, com base nesse trecho extraído da escola clássica da administração, “algum tipo de punição pode ser apropriado”. Esse tema indica que deve a administração em geral, pública ou privada, acompanhar a execução dos trabalhos desempenhados pela empresa ou ente público, a fim de que possa verificar se o desempenho é compatível com o que fora planejado, ou se os recursos destinados estão gerando resultados úteis com base nos padrões convencionados como esperados.

As medidas corretivas devem ser adotadas o mais rapidamente possível, caso o desempenho seja aquém do que fora planejado, a fim de que se reduza o dispêndio de recursos inadequadamente aplicados, pois são limitados, segundo o princípio da escassez. Tendo em vista esse princípio, as atividades de controle devem ser preventivas, e não apenas realizadas no final dos exercícios orçamentários no momento de prestação de contas. O julgamento das contas do poder executivo é de competência do poder legislativo, com base no princípio constitucional da separação de poderes. No entanto o controle externo é insuficiente para a concretização da eficiência e economicidade públicas. É insuficiente, pois as suas atividades corretivas são aplicadas em momento posterior à execução do orçamento, e em matéria de responsabilidade civil, a total reparação e retorno ao *status quo* anterior revela-se difícil ou inviável.

O controle preventivo pode dar ensejo aos princípios da boa eficiência do serviço público, pois tem a oportunidade, por meio do controle prévio e concomitante, de corrigir falhas de modo a obter rendimento igual ou superior aos padrões estabelecidos. Outro fator fundamental que deve ser levado em consideração para que ao controle interno seja dada a sua devida importância, é a competência de adentrar o mérito dos atos administrativos.

Rosane Silva Martins, em sua dissertação de mestrado em administração, intitulada “A Modernização do Sistema de Controle Interno no Brasil: A Importância do Controle Concomitante”, no ano de 1997, descrevia o problema a ser enfrentado, e sua leitura de tão atual parece ser uma notícia jornalística do ano 2017:

O Controle Interno no Brasil, de maneira geral, sempre esteve à margem da efetividade, principalmente pelo formalismo institucionalizado e de tal forma arraigado à cultura do serviço público federal, que chega a constituir uma de suas características. A participação do Controle Interno na fiscalização dos gastos públicos e a sua capacidade de influenciar as decisões do governo, visando a maximizar os recursos disponíveis, têm sido insatisfatórias. (...) A instabilidade política e econômica vivida pelo Brasil em diversos momentos de sua História proporcionou o desenvolvimento, na administração pública, de uma cultura de clientelismo e de patrimonialismo, quadro em que os cargos comissionados são barganhados pelo governo em troca de apoio dos partidos. As denúncias de corrupção ocorridas a partir de 1992 resultaram na criação das Comissões parlamentares de inquérito- CPI do Governo Collor e do Orçamento. As conclusões dessas CPI apontaram a necessidade de reestruturação dos Sistemas de Controle Interno, de Planejamento e de Orçamento do Governo Federal.⁷ (ROSANE, 1997, p.7-8).

Um dos problemas descritos no trecho foi o formalismo. Nesse aspecto nota-se que a simples observação de contas anuais em termos totais, para verificar as despesas efetuadas, é insuficiente para as atividades de controle interno. No que se refere ao acesso à informação é pertinente a maneira como os portais da transparência apresentam números apenas em termos globais e a natureza das despesas, mas nunca apresentam os resultados alcançados e nem se as aquisições correspondem à médias de preços de mercado e com a adequada relação custo benefício. Considerar nesse ponto a automação e rapidez dos registros contábeis em sistemas como o SIAFI como solução para o problema não convém, pois apenas demonstra as despesas efetuadas, mas não revela se foram empregadas adequadamente no mundo material.

A unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, definida pelo Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, possibilitou a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI, sistema informatizado que processa a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos da Administração Pública Federal, de forma centralizada e uniformizada. Os registros contábeis foram automatizados e são processados concomitantemente com os atos praticados, permitindo segurança e tempestividade de informações

⁷MARTINS, Rosane Silva. **A Modernização Do Sistema De Controle Interno Do Brasil: A Importância Do Controle Interno Concomitante**. 1997. Páginas 7-8. Dissertação (Mestrado em Administração)- Faculdade de Estudos Sociais, Universidade de Brasília, Brasília, 1997. único.

gerenciais destinadas a todos os níveis da Administração Pública Federal.(**ROSANE**, 1997, p. 30)⁸.

Portanto devemos nos aprofundar em que atividades os sistemas de controle interno devem atuar, para que se possa superar o formalismo, e finalmente priorizar a verificação dos resultados alcançados, o que deveria ser de iniciativa das próprias unidades auditadas, e não apenas pelos órgãos de controladoria.

Os enfoques essenciais de um Sistema de Controle, identificados na Administração Pública por PISCITELLI (1988, p.33), são: '1º - a revisão, a verificação das operações sob o aspecto eminentemente contábil, formal e legalista; 2º - a eficiência, que concerne aos meios empregados, aos recursos utilizados para a consecução dos objetivos; 3º - a eficácia, a verificação do produto, dos programas, dos fins perseguidos; e 4º - a avaliação dos resultados, o julgamento da própria administração.'

Esse autor, à época (1988), afirmava que os controles interno e externo cumpriam apenas o primeiro enfoque. Esclarecia que o aperfeiçoamento e a adequação da Contabilidade Pública são fundamentais para a implementação do segundo enfoque, acrescentando que a falta da contabilidade de custos impede a fixação de medidas de desempenho, em prejuízo do processo de planejamento como um todo. O terceiro enfoque depende da realização do acompanhamento físico-financeiro das atividades e dos projetos, juntamente com a realização do anterior. O último enfoque é o mais complexo e discutido, por envolver o próprio questionamento dos objetivos e diretrizes definidos, devendo ser prerrogativa exclusiva do Congresso Nacional, com órgão público. (...)

De natureza administrativa, exercida pelo Executivo e pelos órgãos de administração dos demais Poderes, o Controle Interno é caracterizado pelo aspecto preventivo, atuando também de forma construtivista, de parceria com o auditado, o que possibilita as devidas correções em tempo hábil sobre suas próprias atividades. (**ROSANE**, 1997, p. 32)⁹

CAPÍTULO 3

ALGUMAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO CONTRÔLE INTERNO PREVENTIVO ADMINISTRATIVO

3.1 Modificação unilateral de cláusulas pelo poder público

Não somente punições podem ser adotadas pela administração pública em suas atividades de controle, no que tange a manter as atividades executadas dentro dos parâmetros exigidos. Existem outras possibilidades como a modificação

⁸ Ibidem, página 30.

⁹ Ibidem, página 32.

unilateral de cláusulas pelo poder público ou revogação de delegação. São hipóteses disponibilizadas à administração pública, e que devem ser verificadas no âmbito do controle interno concomitante. Hely Lopes Meirelles discorreu sobre o tema no tópico intitulado “Regulamentação e Controle”, de seu manual denominado “Direito Administrativo Brasileiro”:

A regulamentação e controle do serviço público e de utilidade pública caberão sempre e sempre ao Poder Público, qualquer que seja a modalidade de sua prestação aos usuários.

O fato de tais serviços serem delegados a terceiros, estranhos à Administração Pública, não retira do Estado seu poder indeclinável de regulamentá-los e controlá-los, exigindo sempre sua atualização e eficiência, de par com o exato cumprimento das condições impostas para sua prestação ao público. Qualquer deficiência o serviço público que revele inaptidão de quem o presta ou descumprimento de obrigações impostas pela Administração ensejará a intervenção imediata do Poder Público delegante para a regularizar seu funcionamento ou retirar-lhe a prestação.

Em todos os atos ou contratos administrativos, como são os que cometem a exploração de serviços públicos a particulares, está sempre presente a possibilidade de modificação unilateral de suas cláusulas pelo Poder Público ou de revogação da delegação, desde que o interesse coletivo assim o exija. Esse poder discricionário da Administração é, hoje, ponto pacífico na doutrina e na jurisprudência.

O Estado deve ter sempre em vista que o serviço público e de utilidade pública são serviços para o público e que os concessionários ou quaisquer outros prestadores e tais serviços são, na feliz expressão de Brandeis, *public servants*, isto é, criados, *servidores do público*. O fim precípua do serviço público ou de utilidade pública, como o próprio nome está a indicar, é servir ao público e, secundariamente, produzir renda a quem o explora. Daí decorre o dever indeclinável de o concedente o regulamentar, fiscalizar e intervir no serviço público concedido sempre que não estiver sendo prestado a contento do público a que é destinado.

‘Deve o Estado - são palavras de Aninha Mello -, no exercício de seu poder inerente à sua soberania, fixar tarifas, determinar *standards* de serviço, fiscalizar a estrutura financeira de todas as empresas de serviços de utilidade pública’. (MEIRELLES, 2001, p. 31)¹⁰

Encontra-se em vigor a lei nº 8.666 de 21 de junho de 1993, a lei de licitações e contratos, que “Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.” Há nela regras legais que se aplicam às hipóteses citadas:

Seção III

Da Alteração dos Contratos

Art. 65. Os contratos regidos por esta Lei poderão ser alterados, com as devidas justificativas, nos seguintes casos:

I - unilateralmente pela Administração:

a) quando houver modificação do projeto ou das especificações, para melhor adequação técnica aos seus objetivos;

¹⁰MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 26ª ed.. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. página 31 p. v. volume único.

b) quando necessária a modificação do valor contratual em decorrência de acréscimo ou diminuição quantitativa de seu objeto, nos limites permitidos por esta Lei;

II - por acordo das partes:

a) quando conveniente a substituição da garantia de execução;

b) quando necessária a modificação do regime de execução da obra ou serviço, bem como do modo de fornecimento, em face de verificação técnica da inaplicabilidade dos termos contratuais originários;

c) quando necessária a modificação da forma de pagamento, por imposição de circunstâncias supervenientes, mantido o valor inicial atualizado, vedada a antecipação do pagamento, com relação ao cronograma financeiro fixado, sem a correspondente contraprestação de fornecimento de bens ou execução de obra ou serviço;

d) (VETADO).

d) para restabelecer a relação que as partes pactuaram inicialmente entre os encargos do contratado e a retribuição da administração para a justa remuneração da obra, serviço ou fornecimento, objetivando a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato, na hipótese de sobrevirem fatos imprevisíveis, ou previsíveis porém de consequências incalculáveis, retardadores ou impeditivos da execução do ajustado, ou, ainda, em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, configurando álea econômica extraordinária e extracontratual. (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)

§ 1º O contratado fica obrigado a aceitar, nas mesmas condições contratuais, os acréscimos ou supressões que se fizerem nas obras, serviços ou compras, até 25% (vinte e cinco por cento) do valor inicial atualizado do contrato, e, no caso particular de reforma de edifício ou de equipamento, até o limite de 50% (cinquenta por cento) para os seus acréscimos.

§ 2º Nenhum acréscimo ou supressão poderá exceder os limites estabelecidos no parágrafo anterior.

§ 2º Nenhum acréscimo ou supressão poderá exceder os limites estabelecidos no parágrafo anterior, salvo: (Redação dada pela Lei nº 9.648, de 1998)

I - (VETADO) (Incluído pela Lei nº 9.648, de 1998)

II - as supressões resultantes de acordo celebrado entre os contratantes. (Incluído pela Lei nº 9.648, de 1998)

§ 3º Se no contrato não houverem sido contemplados preços unitários para obras ou serviços, esses serão fixados mediante acordo entre as partes, respeitados os limites estabelecidos no § 1º deste artigo.

§ 4º No caso de supressão de obras, bens ou serviços, se o contratado já houver adquirido os materiais e posto no local dos trabalhos, estes deverão ser pagos pela Administração pelos custos de aquisição regularmente comprovados e monetariamente corrigidos, podendo caber indenização por outros danos eventualmente decorrentes da supressão, desde que regularmente comprovados.

§ 5º Quaisquer tributos ou encargos legais criados, alterados ou extintos, bem como a superveniência de disposições legais, quando ocorridas após a data da apresentação da proposta, de comprovada repercussão nos preços contratados, implicarão a revisão destes para mais ou para menos, conforme o caso.

§ 6º Em havendo alteração unilateral do contrato que aumente os encargos do contratado, a Administração deverá restabelecer, por aditamento, o equilíbrio econômico-financeiro inicial.

§ 7º (VETADO)

§ 8º A variação do valor contratual para fazer face ao reajuste de preços previsto no próprio contrato, as atualizações, compensações ou penalizações financeiras decorrentes das condições de pagamento nele previstas, bem como o empenho de dotações orçamentárias suplementares até o limite do seu valor corrigido, não caracterizam alteração do mesmo,

podendo ser registrados por simples apostila, dispensando a celebração de aditamento.¹¹

A rápida leitura dos citados trechos legais em vigor no direito positivo, permite enumerar hipóteses de atuação do controle interno, pois caso sejam verificadas as hipóteses fáticas constantes do art. 65 a lei 8.666/93, verifica-se também a incidência da norma legal impositiva. A consequência direta dessa incidência é a faculdade dada à administração pública de, *ex officio*, com base em seu atuante controle interno acompanhar a execução contratual e modificar unilateralmente o contrato administrativo. Não deixa de ser essa mais uma das possíveis manifestações do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular.

3.2 Manutenção Do Equilíbrio Econômico-Financeiro Do Contrato

No entanto deve ser exposto que há hipóteses, como por exemplo, a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, constante na alínea B, inciso II do art. 65 dessa lei, que são inerentes ao regime de direito privado do direito dos contratos, portanto não é consequência do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, pois se aplica a regimes sinalagmáticos de igualdade:

d) para restabelecer a relação que as partes pactuaram inicialmente entre os encargos do contratado e a retribuição da administração para a justa remuneração da obra, serviço ou fornecimento, objetivando a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato, na hipótese de sobrevirem fatos imprevisíveis, ou previsíveis porém de consequências incalculáveis, retardadores ou impeditivos da execução do ajustado, ou, ainda, em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, configurando álea econômica extraordinária e extracontratual. (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)¹²

Verificamos na hipótese do restabelecimento do equilíbrio, casos em que são extraídos da lógica do direito das obrigações, em que para que haja um crédito, deve haver uma contraprestação. Para que haja um direito, uma obrigação. Para que haja uma prestação, uma contraprestação. Na hipótese, a prestação não se verifica por motivo externo, e a norma incide assegurando que não deve a administração pública oferecer a contraprestação, conforme a avença, pois o suporte fático inexistente.

¹¹Lei nº 8.666 de 21 de junho de 1993, a lei de licitações e contratos, que “Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.” Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm

¹²Ibidem

Essa hipótese corresponde exatamente à regra jurídica válida em nosso ordenamento jurídico de proibição do enriquecimento ilícito. É matéria que, caso não atue de ofício um hipotético executor contratual tomando as medidas necessárias para o restabelecimento do equilíbrio contratual, deve imediatamente o sistema de controle interno da pessoa jurídica de direito público pertinente, ou ente sem personalidade jurídica que esteja atuando na gestão de recursos públicos¹³, acusar com a diligência imprescindível à concretização dos princípios da eficiência e economicidade, as hipóteses de aplicação do instituto da manutenção do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos.

Haja vista a natureza acadêmica do presente estudo, o melhor é citar a fundamental obra prima “Obrigações” de Orlando Gomes, imprescindível ao estudo do direito brasileiro:

Obrigação é um *vínculo jurídico* em virtude do qual uma pessoa fica adstrita a satisfazer uma prestação em proveito de outra.
É a definição clássica dos romanos, incorporada às institutas: ‘*obligatio est juris vinculum, quo necessitate adstringimur alicujus solvenda rei*’. Conquanto mereça, ainda, aplausos dos civilistas, o conceito não é inteiramente satisfatório em razão das interpretações que comporta a expressão ‘*solve rem*’. Tomada no sentido literal e restrito de pagar uma coisa, não abrange todas as espécies de obrigação. Admite-se, no entanto, que a expressão se refere a todas as prestações patrimoniais. (GOMES, 2004, p.15)¹⁴

¹³INSTRU  O NORMATIVA N.  01, DE 06 DE ABRIL DE 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno: “Seção III - Tipos de unidades e entidades 1. Os tipos de unidades e entidades são: I. unidades da Administração Direta Federal: compreende os serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, contempladas com dotações orçamentárias e recursos financeiros, denominadas unidades gestoras; e II. entidades supervisionadas da Administração Indireta Federal: compreende as entidades dotadas de personalidade jurídica própria, nas seguintes categorias: a) autarquias; b) fundações públicas; c) empresas públicas; d) sociedades de economia mista; e) serviços sociais aut nomos (entidades paraestatais); f) fundos constitucionais, especiais, setoriais e de investimentos; g) empresas subsidiárias integrais, controladas, coligadas ou quaisquer outras de cujo capital o poder público tenha o controle direto ou indireto; h) empresas supranacionais de cujo capital social a União participe de forma direta ou indireta, nos termos de seus tratados constitutivos, inclusive em virtude de incorporação ao patrim nio público; i) projetos que administrem recursos externos e de cooperação técnica junto a organismos internacionais; j) agências aut nomas, executivas e reguladoras; k) organizações sociais regidas por contrato de gestão; l) outras definidas em lei.” Ministério Da Fazenda –Secretaria Federal De Controle Interno. **Instrução Normativa n  01**, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>>. Acesso em: 08NOV2017.

¹⁴GOMES, Orlando. **Obrigações**. 16  ed.. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004. página 15 p. v. volume  nico.

O conceito de direito civil referente ao rudimentar instituto das obrigações, já exposto no direito romano, oferece por si só como premissa a ser desenvolvida de modo indutivo, mediante raciocínio lógico, que é um dos fundamentos da dogmática jurídica, a conclusão de que inexistente o vínculo jurídico de uma obrigação, caso não se verifique a hipótese fática de sua existência, conforme objeto contratual, descrito inclusive em projeto básico ou termo de referência. “O fato jurídico é a fonte da obrigação”:

Fato jurídico. Toda relação jurídica tem como pressuposto um *fato* qualificado pela lei como hábil à produção de efeitos. Entre os homens, travam-se relações sociais, diretas ou indiretas, que se compõem de um fato e um vínculo. Se esse vínculo social se converte em *vínculo jurídico*, por ter sido atribuída força jurídica ao *fato* que lhe deu origem, a relação adquire qualidade jurídica, e, assim, qualificada pelo Direito, por ele é disciplinada. Constituem-se, pois, as relações jurídicas quando ocorrem os atos previstos no ordenamento jurídico para sua formação.

O pressuposto da *relação obrigacional* é um *fato* que se distingue por suscitar o contato direto e imediato entre duas pessoas, as quais se convertem em sujeitos de direito.

Fato do comércio jurídico, isto é, idôneo a criar, modificar ou extinguir direitos subjetivos, pouco importando que seja *natural* ou *humano*.

No comércio jurídico, os principais fatos constitutivos das obrigações consistem no intercâmbio de bens, na dação de coisas ou na prestação de serviços. É principalmente sob a forma de *negócios jurídicos* que tais fatos entram no campo do Direito. Na formação das relações obrigacionais, os negócios jurídicos mais frequentes e fecundos são os contratos.

Ao lado desses fatos, alinham-se os que causam *dano*, *entendida* a palavra no seu mais amplo sentido. Quem provoca fica obrigado, por determinação legal, a indenizar o prejudicado, em alguns casos por ser culpado, em outros, por ter criado o risco.

Embora sejam diversos, estes fatos, assimilam-se aos negócios jurídicos pela identidade dos efeitos jurídicos, da qual derivam a unidade do direito as obrigações (Larenz).

A obrigação terá ainda como causa geradora para alguns um *fato de produção jurídica*, isto é, uma norma, mas verdadeiramente, há sempre um fato como elemento catalisador.

Em suma, a conversão do fato material em *fato jurídico* o integra na relação obrigacional como um de seus elementos estruturais.

O fato jurídico é a fonte das obrigações. (GOMES, 2004, p. 28)¹⁵

O fato jurídico em questão é a fonte das obrigações entre a administração pública e alguma pessoa de direito privado. E esses fatos jurídicos são os contratos. Nele são previstas as prestações e as respectivas contraprestações, entre credor e devedor. Caso as prestações não sejam adimplidas, nos termos do contrato, não devem existir as respectivas contraprestações, o que é axiomático. Fundamento do direito das obrigações e de todo o direito. Nessas hipóteses desaparece o poder coativo do credor e o dever de prestar, e no exemplo hipotético da lei 8.666/93 de

¹⁵GOMES, Orlando. **Obrigações**. 16ª ed.. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004. página 28. volume único.

restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro contratual, por fato exterior à vontade do ente que contrata com a pessoa jurídica de direito público. É hipótese de adequação da prestação devida, em caso de alteração das condições efetivas da proposta, para que a prestação e a contraprestação sejam compatíveis¹⁶. Essa regra jurídica tem caráter de regra constitucional, conforme art.37, XXI da Constituição:

art. 37, XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações. (Regulamento)¹⁷

A norma determina que se mantenham as condições efetivas da proposta, nos termos da lei. Significa, em outros termos, a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro, inserido na lei nº 8.666/93. Essa regra jurídica é norma cogente, portanto é um dever a ser observado pela administração pública, cujo fiel cumprimento deve ser objeto de controle interno.

A regra jurídica cogente que prescreve a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos administrativos é apenas uma das inúmeras hipóteses em que se faz necessário um proativo sistema de controle interno administrativo, pois, caso haja mudança fática, por exemplo, em decorrência de oscilações de uma economia instável como a brasileira, deve a administração se antecipar à execução contratual, pois o ressarcimento posterior, pode se tornar inviável.

É necessário verificar conceitos jurídicos de controle. “Controle, em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um

¹⁶“**Exceção do contrato não cumprido:** a exceção do contrato não cumprido – *exceptio non adimpleti contractus* -, usualmente invocada nos ajustes de Direito Privado, não se aplica, em princípio, aos contratos administrativos quando a falta é da administração. Esta, todavia, pode sempre arquir a exceção em seu favor, diante da inadimplência do particular contratato.

Com efeito, enquanto nos contratos entre particulares é lícito a qualquer das partes cessar a execução do avençado quando a outra não cumpre a sua obrigação (CC, art. 1902), nos ajustes de Direito Público o particular não pode usar essa faculdade contra a Administração Pública. Impede-o o princípio maior da *continuidade do serviço público*, que veda a paralisação da execução do contrato mesmo diante da missão ou atraso da Administração no cumprimento das prestações a seu cargo.” MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 26ª ed.. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. página 206. v. volume único.

¹⁷Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Brasil Acesso em 09 novembro 2017

Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro” (MEIRELLES, 2001,p. 624)¹⁸

Nesse conceito verificamos que não é imprescindível que o controle interno seja realizado por outro órgão, como a exemplo das controladorias. Ele pode e deve ser realizado, por exemplo, por outra autoridade, que pode ser interna e pertencente ao mesmo órgão. Para o presente texto são indispensáveis as seguintes definições:

Os *tipos e formas de controle* da atividade administrativa variam segundo o Poder, órgão ou autoridade que o exercita ou o fundamento, o modo e o momento de sua efetivação. Assim, temos a considerar com precedência sobre os demais, por sua permanência e amplitude, o controle da própria administração sobre seus atos e agentes (*controle administrativo ou executivo*) e, a seguir o do Legislativo sobre determinados ou agentes do Executivo (Controle Legislativo ou parlamentar) e, finalmente, a correção dos atos ilegais de qualquer dos Poderes do Judiciário, quando lesivos de direito individual ou do patrimônio público (*controle judiciário ou judicial*), como veremos destacadamente nos itens deste capítulo (itens III, IV e V) (MEIRELLES,2001,p. 625)¹⁹

CAPÍTULO 4

CLASSIFICAÇÃO DO CONTROLE ORÇAMENTÁRIO²⁰

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 dispõe de conteúdo jurídico dedicado à atividade de fiscalização contábil, financeira e patrimonial, que está inserido no título IV - DA ORGANIZAÇÃO DOS PODERES:

¹⁸MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro** . 26ª ed.. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. Página 624. volume único.

¹⁹ Ibidem, página 625.

²⁰Um pouco de Direito positivo comparado corrobora a observação de que o Tribunal de Contas exerce a função precipuamente política como instrumento do Congresso, a par de colaborar com o Executivo na salvaguarda da probidade administrativa. O presidente da República e os Ministros de Estado são responsáveis pelo honesto emprego dos dinheiros públicos. Respondem perante o Congresso Nacional se dissimulam as faltas dos subordinados, sobre os quais exercem o controle administrativo e hierárquico. São controlados pelo Congresso através do Tribunal de Contas. Os escritores, sobre a matéria, geralmente apontam, na fase contemporânea, três tipos de controle de execução orçamentária: 1º) *LEGISLATIVO*, caracterizado por: a) competência de um funcionário único, demissível apenas a critério do Parlamento; b) contato contínuo desse funcionário com a Comissão de Contas do Parlamento; c) eventualmente, contabilidade superintendida por esse funcionário. Exemplos desse método de controle fornecem a Inglaterra, Suíça, Suécia, Noruega, Estados Unidos, Chile e repúblicas do Pacífico. 2º) *Jurisdicional* , caraterizado por: a) órgão colegiado, composto de membros sem dependência direta do Parlamento e do Executivo; b) processo judicial de apreciação de contas; c) subordinação de contabilidade ao Executivo sob fiscalização desse órgão. Exemplos: França, Itália, Brasil, Portugal etc. 3º) *Político-partidário*, caraterizado por: a) contabilidade separada; b) controle pelo partido único. Ex.: Rússia. Baleeiro Aliomar (1905-1978). **Uma Introdução à Ciência das Finanças/Aliomar Baleeiro**. – 17ª ed.rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.página 562.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)²¹

Por essa regra, a competência do controle externo é de titularidade do Congresso Nacional, já o controle interno deve ser exercido por um sistema de cada poder. O controle externo é exercido por seu titular com auxílio do Tribunal de Contas, manifestação do princípio da separação dos poderes previsto no art. 2º da Constituição. O sistema de controle interno é o objeto deste trabalho, que procura verificar dentro desse sistema a previsão normativa e a efetiva execução do controle interno preventivo, efetuado por controladoria de parceria com as unidades orçamentárias. Tão grande é a importância do controle preventivo, que, pelo nosso sistema jurídico, há a possibilidade do controle preventivo judicial, segundo art. 5º, XXXV, da Constituição Federal: “A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direitos.”

Portanto a mera ameaça pode dar ensejo à provocação desse controle. Já se encontra pacífica a possibilidade de ser exercido pelo poder judiciário o controle de legalidade. No entanto, devemos nos ater ao controle interno preventivo administrativo, que é o exercido pela própria administração pública.

Outro aspecto que se deve previamente esclarecer é quanto ao parâmetro a ser utilizado para o controle. O objetivo deste trabalho não é verificar o sistema de controle quanto à legalidade, não tendo o formalismo legal e contábil como meta, e sim quanto aos outros princípios como economicidade e eficiência, pois o objetivo é a otimização dos recursos públicos.

Assim podemos verificar a taxonomia do controle, a fim de que possamos delimitar com clareza este estudo. O controle, segundo o Professor Lucas Rocha Furtado é:

²¹Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Brasil Acesso em 09 novembro 2017

...possibilidade de verificação e correção de atos ou de atividades. Para o desempenho dessa tarefa no âmbito da Administração Pública, são desenvolvidos pelo ordenamento jurídico diferentes mecanismos. Alguns deles requerem a provocação dos particulares (ação popular, por exemplo); outros são exercidos de ofício pelo poder público, de que são exemplos as auditorias realizadas pelo TCU.
(FURTADO, 2012, p.885)²²

A partir da premissa da multiplicidade de manifestações do fenômeno controle, como de mérito ou legitimidade, quanto ao momento, que pode ser prévio, concomitante ou corretivo, quanto ao sujeito que o exerce, interno ou externo que pode ser judicial, parlamentar ou por intermédio dos tribunais de contas etc. Essa breve classificação não esgota todas as possibilidades, mas é útil para delimitar nosso objeto.

Na perspectiva do sujeito que exerce o controle, temos a classificação do controle interno e o controle externo. Assim, caso o controle seja realizado pela própria unidade administrativa ou pelo mesmo poder da República, temos o controle interno. Já o controle externo é exercido por poder ou unidade administrativa distintos daquele ente que realiza o ato.

Quanto ao controle interno poder ser de mérito ou de legalidade, deve ser lida a súmula 473 do STF:

A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou pode revogá-los, por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.(SÚMULA 473 STF)²³

Uma das formas pelas quais essa regra jurídica se concretiza é o exercício do poder hierárquico, pelo qual o superior hierárquico pode exercer controle de mérito sobre os atos e seus subordinados.

Quanto ao mérito, logo, devem ser verificados aspectos de oportunidade e conveniência, e quanto à legalidade alguns aspectos devem ser detalhados, tais como a “Discrecionalidade, interpretação e conceitos jurídicos indeterminados”. Esses aspectos foram desenvolvidos por Lucas Rocha Furtado.

²²FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de Direito Administrativo**. 3ª ed revista, ampliada e atualizada. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012. 885 p. v. único.

²³Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=473.NUME.%20NAO%20S.FL.SV.&base=baseSumulas> Acesso em 09 novembro 2017

Deve-se, desde já, advertir que a utilização, pela lei, de termos ou preceitos vagos, que a necessidade de respeito à discricionariedade do administrador, que a utilização de legislação ou regulamentação excessivamente técnica, como a que costuma ser utilizada pelas agências reguladoras, por exemplo, não devem constituir empecilho à verificação da estrita observância das normas jurídicas, inclusive por parte do poder judiciário. (FURTADO, 2012, p. 889)²⁴

O autor esclarece cada uma das questões. Os *denominados conceitos jurídicos indeterminados* seriam termos como interesse público, coletivo, notório saber jurídico, notória especialização, inquestionável reputação ético-profissional ou justa indenização. Como primeiro requisito para a aplicação correta desses termos, o autor indica a motivação, necessária a todo ato administrativo, como pressuposição para a correta interpretação desses conceitos indeterminados. Nela estarão às razões jurídicas e fáticas para a solução adotada com base em determinada regra vaga. Portanto a motivação dos atos administrativos permitirá também o exercício das atividades de controle da legalidade dos atos.

A referida vagueza pode dar ensejo ao exercício do poder discricionário de modo antijurídico, dessa forma o controle de legitimidade deve atuar. Oportunidade, conveniência e finalidade devem ser demonstradas de modo compatível ao direito positivo, de modo a não serem viciados os atos. Assim a verificação da razoabilidade dos atos administrativos, tem importância fundamental para o controle.

O princípio da razoabilidade constitui o principal instrumento para o exercício do controle da legitimidade da atuação administrativa discricionária. É certo que nem sempre será fácil separar o juízo de conveniência ou de oportunidade do administrador a noção de conduta razoável. Todavia, se diante do caso concreto o juiz chamado a exercer o devido controle da Administração concluir ter sido adotada solução contrária à razoabilidade, não será o ato reputado inconveniente ou inoportuno, ele será ilegítimo. Discordamos de conclusões que exigem, em nome do princípio da razoabilidade, adoção da melhor solução pelo administrador público. Não se deve cogitar de construir a tese do administrador-Hércules, à semelhança do que fez Ronald Dworking em relação ao seu juiz ideal. É certo que em situações será possível identificar, com alguma segurança, a melhor dentre as soluções possíveis. Não parece, todavia, que a função a ser desempenhada por esse importante princípio seja essa. A definição da solução ideal, e daquelas que lhe são próximas, depende de elevado grau de discricionariedade. A verdadeira função no controle da discricionariedade administrativa é evitar soluções absurdas. Se, a partir do exame do caso concreto, a aplicação da norma resultar absurda, por mais subjetivo que se possa considerar esse processo, o princípio da razoabilidade deve entrar em ação e afastar a referida solução por ser contrária ao Direito. (FURTADO, 2012, p. 895)²⁵

²⁴Op. Cit., página 889.

²⁵Ibidem, página 895.

Essas considerações são também pertinentes no âmbito do controle do mérito dos atos administrativos.

Sobre eficiência e discricionariedade, o mesmo autor discorre. Seu raciocínio deve ser registrado aqui, por ser muito útil aos nossos objetivos:

Dos princípios constitucionais a serem utilizados como parâmetro para o controle do poder discricionário, especial atenção deve ser reconhecida ao princípio da eficiência (CF, art. 37, *caput*), que seria melhor traduzido pelo princípio da economicidade (CF, art. 70). Tem sido corrente a tese de que o controle da eficiência se encontra afeto ao mérito da atuação administrativa e, portanto, insusceptível, ou ao menos inadequado de ser aferido pela via judicial. Discordamos, pelas razões a seguir indicadas, desse entendimento. Das opções apresentadas pela lei ao administrador, ele deve adotar aquela que melhor realize a relação custo benefício de sua atuação. Esse dever é constitucional e não se apresenta como opção que possa deixar de ser adotada pela Administração Pública por motivos de conveniência e oportunidade. Em outras palavras, o administrador não pode optar por ser ineficiente. O processo de escolha de uma dentre as diversas opções de atuar que se apresentam à Administração Pública deve-se sujeitar à relação custo-benefício, a partir do juízo de ponderação e de razoabilidade. Conforme já se observou, as potestades outorgadas pelo ordenamento jurídico à Administração Pública se caracterizam por serem competências funcionais. Vale dizer, é reconhecida ao administrador a legitimidade para praticar certos atos ou desenvolver determinadas atividades, tendo sempre em vista a realização dos interesses da coletividade. O processo de escolha de uma opção de agir é racional e, como tal, requer a devida motivação de por que se adotou aquela solução em detrimento de outras que igualmente poderiam se apresentar lícitas. Neste cenário, se determinada solução se apresenta como ineficiente, ou seja, se a relação custo-benefício daquela decisão for desvantajosa quando comparada às demais, não possui o administrador qualquer liberdade ou poder para adotá-la. Este raciocínio leva à conclusão inequívoca de que se for demonstrado que a adoção de determinada solução fere o princípio da eficiência, ela não deve ser considerada inoportuna ou inconveniente; mas de que ela é ilegítima. É certo que o Poder Judiciário tem longo caminho a percorrer para a definição de parâmetros de eficiência – e os Tribunais de Contas muito a contribuir neste processo. Desde o advento da Constituição Federal de 1988, o Tribunal de Contas da União já desenvolve o controle de economicidade da atividade administrativa e possui amplo conhecimento de técnicas e métodos para aferir a economicidade da atividade pública. Em Estados Modernos, dos quais se esperam resultados que justifiquem e legitimem a sua própria existência, é imprescindível que se proceda ao controle da economicidade como aspecto do controle de legitimidade, a ser desempenhado pelo Poder Judiciário em parceria com os Tribunais de Contas. (**FURTADO**, 2012, p. 898 e 899)²⁶

Verificamos nesse trecho que o autor defende a tese de que ao poder judiciário deve ser conferido o poder de efetuar controle quanto aos princípios da economicidade e eficiência. Portanto a relação custo-benefício é uma imposição juridicamente válida do direito positivo. Afirmar que o Tribunal de Contas já

²⁶ Ibidem, páginas 898 e 899.

desempenha essa tarefa desde o advento do vigente ordenamento constitucional, dispondo de técnicas e meios para verificar economicidade em diversas áreas.

Nesse contexto o núcleo do presente trabalho está na aplicação do controle interno administrativo de caráter preventivo, efetuado pelas unidades orçamentárias sozinhas ou em parceria com as controladorias, no que se refere à aplicação dos princípios da eficiência e economicidade, de modo que o controle não se restrinja à verificação de notas fiscais (controle contábil), por exemplo, mas de modo a exigir bons resultados (controle gerencial).

CAPÍTULO 5

O CONTROLE INTERNO DEVE SER EFETUADO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PROATIVAMENTE E DE MODO PREVENTIVO EM COLABORAÇÃO COM AUTORIDADES DE CONTROLADORIA

Na Constituição Federal a atividade de fiscalização contábil, financeira e patrimonial está no título IV - DA ORGANIZAÇÃO DOS PODERES:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Quanto ao controle referente à economicidade, não há dúvidas de que ele pode e deve ser exercido pelo controle externo, de titularidade do Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal De Contas da União na esfera Federal, e pelo princípio da simetria pelos poderes legislativos estaduais e distrital, auxiliados pelos respectivos tribunais de contas. Por exemplo temos o laboratório de teste de asfalto

criado pelo Tribunal de Contas da União²⁷, que verifica a qualidade do asfalto e pode ser usado na fase da execução das obras, de modo a evitar o serviço mal prestado, como é exemplo da via w3 sul, e em todo o Distrito Federal, que nunca teve asfalto de qualidade, e já tem como praxe e tradição o pagamento por obras superfaturadas de má qualidade. É possível que em situações dessa natureza, os registros contábeis sejam impecáveis, embora escondam práticas inimagináveis.

É típico da regime republicano que o povo, titular da soberania, busque saber como seus mandatários gerem a riqueza do país. Essa fiscalização se faz também pelos seus representantes eleitos, integrantes do parlamento. Cabe ao Congresso Nacional, à guisa de controle externo, 'a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional, e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e

²⁷**Tribunal de Contas do DF inaugura laboratório para fiscalizar obras de asfalto**

O Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF) inaugurou nesta sexta -feira, dia 23 de setembro de 2016, o Laboratório de Controle Externo de Obras Públicas, que será utilizado para análise de solo e asfalto. A unidade, que levou um ano para ser montada e equipada, permitirá ao corpo técnico do Tribunal avaliar obras de pavimentação em todas as suas etapas, desde a preparação do solo até a aplicação da última camada, que é a capa asfáltica.

Ao todo, foram investidos cerca de R\$ 380 mil no laboratório, sendo aproximadamente R\$ 50 mil na reforma do espaço e R\$ 330 mil na compra de máquinas e equipamentos, que têm capacidade para realização de até 14 tipos diferentes de testes. Entre esses equipamentos está o forno NCAT, uma máquina capaz de calcular com precisão o teor de betume efetivamente utilizado na pavimentação.

Além de permitir uma avaliação precisa das obras, do início ao fim, o laboratório de asfalto também vai ajudar o Tribunal a atuar de forma mais ágil. “Nós teremos condições de saber se o asfalto é de boa qualidade enquanto ele ainda estiver sendo executado e, dessa forma, poderemos determinar aos órgãos que contrataram as obras as correções necessárias e até a suspensão de pagamentos, em caso de execução abaixo do padrão de qualidade”, explica o presidente do TCDF, Conselheiro Renato Rainha.

Segundo ele, o laboratório contribui para uma atuação mais preventiva do TCDF, no sentido de evitar a má gestão dos recursos públicos investidos nas obras de asfalto, em vez de apurar e punir os responsáveis depois que o dano já foi causado. “Isso traz um ganho enorme para a população e reflete diretamente na qualidade das nossas vias”, afirma o Conselheiro.

Asfalto Novo – Desde 2013, o Tribunal tem acompanhado as obras das etapas I e II do Programa Asfalto Novo do Governo do DF, orçado em cerca de R\$ 400 milhões. Nesse período, mais de 300 amostras de material foram colhidas pelo corpo técnico em diversos pontos do Distrito Federal. A análise contou com apoio da Universidade de Brasília (UnB) e do laboratório móvel do Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE/GO), já que o TCDF ainda não possuía os equipamentos necessários. O relatório final da auditoria está em fase de conclusão.

Com a inauguração do laboratório, será possível analisar diversas obras rodoviárias e de pavimentação urbana, dentre elas as que estão sendo realizadas em Vicente Pires, com investimento da ordem de R\$ 500 milhões, e também a ampliação da via entre o Balão do Torto e o Colorado, com valor estimado em R\$ 80 milhões.” Disponível em: <http://www.tc.df.gov.br/web/tcdf1/visualizar-noticias/-/asset_publisher/nX36/content/tribunal-de-contas-do-df-inaugura-laboratorio-para-fiscalizar-obras-de-asfalto?redirect=%2Fweb%2Ftcdf1%2Fvisualizar-noticias%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_nX36%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_nX36_delta%3D5%26_101_INSTANCE_nX36_key-words%3D%26_101_INSTANCE_nX36_advancedSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_nX36_and-Operator%3Dtrue%26_101_INSTANCE_nX36_cur%3D10> Acesso em 09 novembro 2017

renúncia de receitas' (art. 70 da CF). Para essa finalidade, o Congresso conta com o auxílio do Tribunal de Contas da União, que integra o poder legislativo e é composto por nove Ministros, com o mesmo *status* e regime jurídico dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça. No TCU funciona também um Ministério Público especial, que é ligado administrativamente à corte, não integrando o Ministério Público da União. Os membros do Ministério Público junto ao TCU ocupam cargo vitalício, provido por concurso público específico e são do titulares dos direitos de que gozam e sujeitos às vedações a que se submetem os membros do Ministério Público comum. (FERREIRA, 2008, p. 856)²⁸

Não seria lógico atribuir o controle dos gastos públicos relativamente aos princípios da economicidade e eficiência apenas ao citado controle externo, portando sem evitar os gastos, por meio de julgamento das contas anuais do poder executivo, ou tomadas de contas especiais, por exemplo. Logo devemos verificar a hipótese de norma imperativa juridicamente válida que determine a realização de controle interno administrativo preventivo, de modo a evitar a má gestão de recursos públicos, com a finalidade de concretizar os princípios constitucionais explícitos da economicidade e eficiência.

Deve ser analisada também a consequência jurídica que representaria uma provável omissão por parte da administração pública, caso em seu âmbito esses princípios não tenham a devida eficácia jurídica, por insuficiente aparelhamento estatal de controle interno preventivo, ou por omissão de qualquer espécie. Em suma, devemos verificar se há aplicação desses princípios efetivamente pelo sistema de controle interno dos poderes, previsto no *caput* do citado art. 70 do texto constitucional. O texto constitucional revela regras referentes ao sistema de controle interno²⁹:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

²⁸MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; GONET BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 2ª edição. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. 856 p. v. único.

²⁹Para regulamentar o sistema de controle interno do poder executivo federal, foi publicado o manual do sistema de controle interno do poder executivo federal do Ministério Da Fazenda –Secretaria Federal De Controle Interno. **Instrução Normativa nº 01**, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2017

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.³⁰

O objetivo de estudar o sistema de controle interno conduz a análise das regras infraconstitucionais pertinentes, as quais, tendo sido recepcionadas, gozam de validade jurídica. A lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, em sua epígrafe “Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.”³¹ Foi recepcionado o Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que “Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.”³²

Também imprescindível é verificar a lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, que “Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.”³³ Portanto, tendo como fundamento de validade a constituição federal, podemos em primeira análise, verificar esse conjunto normativo em busca de conciliação com os princípios constitucionais da economicidade e eficiência.

A lei nº 4.320/64 no artigo 75 e seguintes, fez previsão do controle interno, em seu título dedicado ao controle da execução orçamentária:

TÍTULO VIII

Do Contrôlo da Execução Orçamentária

CAPÍTULO I

Disposições Gerais

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

³⁰Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Brasil. Acesso em 09 novembro 2017

³¹Lei Nº 4.320, De 17 De Março De 1964. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm Acesso em 09 novembro 2017

³²Decreto-Lei Nº 200, De 25 De Fevereiro De 1967. [Http://Www.Planalto.Gov.Br/Ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.Htm](http://Www.Planalto.Gov.Br/Ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.Htm)

³³Lei Complementar Nº 101, De 4 De Maio De 2000. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm Acesso em 09 novembro 2017

CAPÍTULO II

Do Contrôl Interno

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.”

A leitura superficial dos artigos citados faz presumir a validade do controle interno em termos de economicidade e eficiência. Verificamos, no art. 75, III, o imperativo de se realizar o controle em termos monetários e de realização de obras e prestação de serviços. Significa essa regra o mandamento legal de se concretizar uma correspondência, ou, em outros termos, o valor despendido monetariamente deve ser função dos respectivos resultados, e vice-versa.

Deve haver compatibilidade entre os recursos empregados e as obras ou serviços entregues, o que é uma manifestação de adequada relação custo-benefício, conforme tratado anteriormente, em prol de que os atos administrativos tenham legitimidade, e sejam livres de vícios. No artigo 76 temos a competência de exercer essa forma de controle, dada ao poder executivo, sem prejuízo do controle externo. Verificamos a lógica do sistema jurídico, em que o controle de gastos públicos é respaldado, e que há competência concorrente entre poderes distintos. O art. 77 traz o momento de controle de legalidade dos atos de execução orçamentária: prévio, concomitante e subsequente.

Essa regra deixa clara a previsão de controle preventivo. Todo tempo é tempestivo para se realizar controle de recursos públicos, antes, durante e depois da execução orçamentária. Essa concepção fica ainda mais exata no art. 78: “Além da prestação ou tomadas de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação, ou tomadas de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.” E no artigo 79

reitera a competência de se realizar o controle interno de modo a obter boa relação custo benefício, o que pressupõe controle preventivo, prévio e concomitante.

A análise demonstra o imperativo válido de se dar eficácia aos princípios constitucionais da economicidade e eficiência, por meio de controle preventivo administrativo. Deve, no entanto serem verificadas outras regras jurídicas, e verificar uma unicidade lógica nesse sistema. Analise-se a regra jurídica válida que explicita os princípios fundamentais da Administração Federal, art. 6º,V, do decreto-lei nº 200/67:

Art. 6º As atividades da Administração Federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais:

I - Planejamento.

II - Coordenação.

III - Descentralização.

IV - Delegação de Competência.

V - Contrôle.”

A palavra controle está escrita no art. 6º, V, do decreto, e é regra jurídica válida a ser desempenhada, conforme o seguinte, art. 13 do mesmo decreto 200:

CAPÍTULO V DO CONTRÔLE

Art. 13 O contrôle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o contrôle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o contrôle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o contrôle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Art. 14. O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de contrôles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

Temos nesse artigo trechos normativos propícios à manifestação dos princípios da economicidade e eficiência. Lemos controle em todos os níveis e órgãos, pela chefia competente, por meio do poder hierárquico, pelos órgãos próprios de cada sistema e o mesmo relativamente a contabilidade e auditoria.

Nota-se, pois, muito antes da Constituição federal de 1988 a preocupação da atividade legislativa em traçar regramento para as atividades de controle. Percebe-se a tendência do sistema de direito positivo em vigor, o princípio de conceder a sujeitos diversos e a qualquer momento, e ao cidadão, a possibilidade de atuar em prol das atividades de controle, que representam a idônea gestão. No artigo 14, temos a previsão de simplificação de processos, e a rejeição de controles que sejam

puramente formais. O objetivo pode ser expresso em termos de verificar, como já tratado de buscar boa relação custo-benefício, e não apenas formas válidas sem resultados eficazes.

Embora a Lei nº 4.320/1964 e o Decreto-Lei nº 200/1967 indicassem para um controle além de formal e do legal- mostrados na Lei nº 4.320/1964, art. 75, inciso III, como o ‘cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização e obras e prestação de serviços públicos’, e no Decreto-Lei nº 200/1967, art. 13, alínea a), como controle pela chefia ‘da execução dos programas’ -, os dispositivos constitucionais da Carta Magna evidenciaram o controle dos aspectos operacionais de forma a auferir a eficácia e a eficiência da gestão, nos aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais.

Cruz e Clock (2006) afirmam que, com esse novo enfoque, o exercício do controle passou a ter outra abrangência: busca-se identificar se os números que refletem a execução orçamentária representam, também, uma boa administração de recursos. Em outras palavras, verificar se as operações cotidianas estão sendo executadas com economicidade, efetividade, eficiência e eficácia.

Para que o controle interno não se sujeite aos desmandos políticos, a Constituição de 1988, em seu art. 74, §1º, determinou que o responsável pelo controle interno tenha responsabilidade solidária sobre ações irregulares e ilegais dos gestores públicos caso não cientifiquem o controle externo: “§ 1º - Os **responsáveis pelo controle interno**, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, **sob pena de responsabilidade solidária**. [grifo nosso]” (CORBARI, Ely Célia; MACEDO, Joel de Jesus, 2011, p. 92 e 93)³⁴

O mesmo princípio lógico está previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 1º, § 1º:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.³⁵

Estão presentes nos trechos normativos analisados os princípios do controle preventivo, da economicidade e da eficiência. São aspectos jurídicos válidos, aos quais se deve atribuir plena eficácia jurídica, de modo a concretizar-se em alterações no mundo material. São atividades que não devem ser desprezadas

³⁴CORBARI, Ely Célia; MACEDO, Joel de Jesus. **Controle Interno e Externo na Administração Pública**. 1ª edição. ed. Curitiba: IBPEX, 2011. páginas 92 e 93 p. v. único.

³⁵Lei Complementar Nº 101, De 4 De Maio De 2000. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm Acesso em 09 novembro 2017

pelos órgãos e entes controlados, os quais devem ser proativos em parceria com as entidades controladoras.

CAPÍTULO 6

AS INSTITUIÇÕES BRASILEIRAS SÃO CAPAZES E TÊM INTERESSE EM MANTER O EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO?

O Orçamento brasileiro não é equilibrado, apesar da existência desse princípio. Duas hipóteses podem ser apresentadas, uma relativa à insuficiência das instituições brasileiras em manter o equilíbrio, e a outra se refere à inexistência de interesse em fazê-lo. Foi possível, neste sucinto trabalho, verificar textos interessantes sobre esse assunto, um deles consta no VII Prêmio Tesouro Nacional-2002, que é uma coletânea de monografias. Nessa coletânea temos a monografia do Sr. Edilberto Carlos Pontes Lima, consultor de orçamento da Câmara dos Deputados, que teve seu trabalho marcado com menção honrosa sob o título: *Disciplina fiscal no Brasil: atuais instituições garantem equilíbrios permanentes?*. Diante dos aperfeiçoamentos que juridicamente teve o orçamento brasileiro nas décadas passadas ele pergunta:

Um ponto particularmente importante é saber se as instituições fiscais brasileiras são suficientes para garantir o equilíbrio intertemporal das contas públicas. Sabe-se que uma das principais razões da hiperinflação que o Brasil experimentou na década de 1980 e a primeira metade da década de 1990 foi o déficit público elevado. Muitas das fontes de desequilíbrio foram fechadas, como se mencionou, com o fim da 'conta movimento', a criação de critérios para a criação de despesas permanentes, entre outras medidas. Seriam elas suficientes?

Este trabalho analisa os diversos aspectos sobre regras fiscais, revisa rapidamente a literatura que trata da tendência à irresponsabilidade fiscal por parte do governo e descreve algumas experiências internacionais com regras fiscais. Trata ainda das condições para a efetividade das regras. Analisa as regras fiscais brasileiras e os procedimentos orçamentários seguidos no Brasil, tendo a literatura que trata da efetividade das regras e a literatura sobre o papel do processo orçamentário como instrumento de análise. (EDILBERTO, 2003, p. 504)³⁶

³⁶LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Disciplina Fiscal no Brasil: atuais instituições garantem equilíbrios permanentes?** Brasília-df: Editora Universidade de Brasília, 2003. Página 504 . (Finanças Públicas - VII Prêmio Tesouro Nacional – 2002 coletânea de monografias)

Como não é o foco deste trabalho o direito econômico, políticas fiscais, macroeconomia e outros, podemos citar apenas algumas reflexões feitas como o efeito translação, que se refere ao aumento da carga tributária em momentos de dificuldades para o país, que teria sido retratado por Peacock e Wiseman, pelos quais após os fatos que derem ensejo ao aumento, a carga tributária não diminui. Ainda Buchanan e Wagner com sua *Fiscal Illusion*, segundo os quais a expansão do gasto público seria percebido pelos eleitores como benefícios diretos, mas sem notar que gera efeitos nocivos no futuro, como redução de dispêndios posteriores. Cukierman, Meltezer e Rogoff, que interpretem a adesão por parte dos políticos à expansão dos gastos em decorrência da falta de informação dos eleitores, e assim rebatem as críticas de irracionalidade dos eleitores. Assim a idéia de poder fazer mais com menos, ou seja desempenhar serviços sem correspondente aumento de tributos, seria atribuída pelos eleitores a uma suposta habilidade. Essa limitação de informações seria, por exemplo, obtida na medida em que as contas públicas fossem pouco compreensíveis pelos eleitores. Nesse ponto vale a pena comentar as dificuldades de obter no Brasil informações até mesmo nos portais da transparência. Persson, Svensson, Tabeline e Drazen, explica a expansão dos déficits públicos como um método usado pelos governantes presentes restringirem as ações dos governantes do futuro. Nesse ponto citemos as dificuldades que o Governo do Distrito Federal enfrenta para equilibrar as contas públicas, com os restos a pagar, por exemplo. Von Hagen e Harden com seu modelo sugestivo de que regras institucionais limitariam ou facilitariam a existência de ilusão fiscal, e comenta sobre teoria dos jogos. Concluem que os seguintes fatores levam a uma maior disciplina fiscal:

- i) Posição mais forte do ministro das finanças *vis-à-vis* aos demais ministros ou existência de negociações políticas prévias estabelecendo metas fiscais rígidas (regras).
 - ii) Baixo poder de emendar o orçamento por parte dos congressistas, somado a poder de votação item por item sobre os dispêndios e um voto global sobre o tamanho do orçamento precedendo as alocações específicas para cada ação do governo.
 - iii) Um alto grau de transparência da elaboração e da execução orçamentária.
 - iv) Uma execução orçamentária com baixa flexibilidade aos ministros setoriais.
- Uma evidência empírica vai encontro do modelo teórico apresentado na primeira seção deste trabalho , notadamente do que diz respeito ao papel disciplinador exercido quando se atribui maior poder ao ministro das

finanças em comparação aos demais ministros. (EDILBERTO, 2003, p. 507-509)³⁷

Em sua conclusão expõe que as regras fiscais brasileiras não são garantia de equilíbrio, e que a Lei de Responsabilidade Fiscal é uma regra fraca, pois não estabeleceu uma meta permanente, haja vista a meta fiscal ser estabelecida ano a ano pela LDO, assim o equilíbrio intertemporal é comprometido:

Assim, um governo menos comprometido com a disciplina fiscal pode perfeitamente relegar a disciplina fiscal. É verdade que os critérios para a criação de despesas permanentes são bastante restritivos, mas podem-se expandir despesas temporárias.

Outro ponto frágil é que o limite de endividamento público é fixado por resolução do Senado Federal. Para mudar uma resolução, basta a obtenção de maioria simples na Câmara dos Deputados. Essa, portanto, é novamente uma regra fraca segundo os critérios de Inham, pois uma regra que se pode mudar facilmente não tem muita efetividade.

“O processo orçamentário permite a participação do Poder Legislativo, mas a preponderância é do poder Executivo. Não se garante, contudo, que o controle do gasto esteja nas mãos dos maiores interessados na disciplina fiscal. (EDILBERTO, 2003, p. 522)³⁸

É interessante a tabela exposta pelo autor:

Principais regras fiscais brasileiras e o critério de Inman (1996)

Regra Fiscal	Classificação de Inman	
Superávit Primário		
Aplicação	Ex post	Forte
Cancelamento	Maioria Simples	Fraca
Coerção		
Acesso aos tribunais	Ampla	Forte
Autonomia dos tribunais	Ampla	Forte
Penalidades	Pequenas	Fraca
Modificação do Superávit definido	Maioria simples	Fraca
Vigência	Anual	Fraca
Endividamento público		
Aplicação	<i>Ex post</i>	Forte
Cancelamento	Maioria simples	Fraca
Coerção		
Acesso aos tribunais	Ampla	Forte
Autonomia dos tribunais	Ampla	Forte
Penalidades	Elevadas	Forte
Modificação do Superávit definido	Maioria simples	Fraca
Vigência	Permanente	Forte
Criação de despesas permanentes		
Aplicação	<i>Ex post</i>	Forte
Cancelamento	Maioria simples	Fraca
Coerção		
Acesso aos tribunais	Ampla	Forte

³⁷ Ibidem, páginas 507 à 509.

³⁸ Ibidem, página 522.

Autonomia dos tribunais	Ampla	Forte
Penalidades	Elevadas	Forte
Modificação do Superávit definido	Maioria simples	Fraca
Vigência	Permanente	Forte

Fonte: Lei Complementar nº 101/2002. Lei nº 10.028/2000. Constituição Federal. Elaboração do autor.³⁹

Nota-se que nem sempre a concretização do princípio do equilíbrio orçamentário é prioridade, pois diversos são os interesses que o afetam, pois tendo natureza de leis orçamentárias, submetem-se ao processo legiferante, que por natureza é obtido por meio do debate de grupos de interesse. Além disso o orçamento público tem reflexos em políticas econômicas, e é manuseado também com esses fins.

Para os fins deste trabalho, devemos, no entanto, a par dos fenômenos descritos, verificar as rotinas pelas quais passam os servidores públicos que atuam na fase da despesa. Nesse aspecto abordaríamos a hipótese relativa à capacidade dos órgãos e entes federativos em controlar seus gastos, e garantir que os recursos destinados pelas leis orçamentárias após o término do processo legislativo, e já sob a gestão das unidades atinjam seus objetivos. Em que medida a finalidade de gastar bem, obtendo resultados úteis está presente, e em que medida as estruturas burocráticas permitem a um ser humano fazê-lo, partindo da premissa de que ele haja de boa fé.

CAPÍTULO 7

SOBRE A BUROCRACIA DA DESPESA – FASES DA LIQUIDAÇÃO E PAGAMENTO

Qualquer pessoa que leve seu veículo a uma oficina mecânica está sujeita a uma grande probabilidade de ser ludibriado pagando mais do que o necessário, caso o mecânico não queira guiar-se pela boa-fé. Imaginemos um servidor público que gere um contrato com uma empresa para manutenção de uma grande frota de veículos. Caso a empresa queira agir de má fé, ela simplesmente vai agir de má fé com boas expectativas de potencializar seus lucros. O risco do superfaturamento é

³⁹Ibidem, página 519.

altíssimo, para não dizer que é na verdade um fato objetivo, pelo qual os preços praticados são maiores do que a média do mercado. Provavelmente essa empresa hipotética fecharia suas portas para o atendimento de clientes comuns, restringindo seu atendimento à administração pública, pois nenhum cliente se candidataria a pagar os mesmos valores pagos pelo Estado. Esse é o ponto crucial deste texto: controle da execução orçamentária feito pela própria unidade da administração pública existe? Consultemos o Professor Aliomar Baleeiro:

Todos os atos de execução do orçamento são contabilizados à medida que se processam, segundo regras técnicas estabelecidas em lei, isto é, o Código de Contabilidade da União (Decreto nº 4.536, de 18.01.1922, regulamentado pelo Decreto nº 15.783, de 08.11.1922; Lei nº 4.320, de 17.03.1964, Plano de Contas Único do Dec. nº 64.175, de 06.03.1969). Esse diploma, que irrita os administradores e é frequentemente invocado como desculpa da ineficácia burocrática inspirou-se na legislação francesa, que, desde 1862, serve de paradigma no assunto. Várias providências, notadamente o *empenho*, asseguram, no Código, a observância das regras clássicas do orçamento e previnem as malversações. Claro que estas não podem ser evitadas por qualquer método de contabilidade, quando se revestem da forma de falsidade ideológica, através do conluio de fornecedores e funcionários etc. (BALEIRO, p. 575)⁴⁰

O problema reside nesse último parágrafo. No entanto, mesmo que os servidores públicos hajam sempre de boa-fé, dada a enorme quantidade de contas, em que pelo nosso sistema teoricamente todas as contas, inclusive as de menor valor, tem de ser checadas, duvida-se de que isso seja mesmo possível. Esse imenso número de documentos, provavelmente notas fiscais e recibos, representaria desafios para a administração pública e também para o controle social, *accountability*, pelos cidadãos, pois as contas públicas são de difícil entendimento. Por exemplo, caso qualquer pessoa queira verificar se todos os deputados gastam adequadamente suas verbas para alimentação e transporte. Como saber se um hipotético parlamentar não está gastando, para impressionar garotas de programa ou amantes, as verbas públicas às 03h00 da madrugada de uma quinta feira chuvosa em um restaurante luxuoso de um amigo? A enorme quantidade de notas fiscais que se deveriam checar tornaria humanamente impossível enfrentar essa tarefa. Essas dificuldades também teriam os servidores de boa-fé. Novamente verifiquemos com o professor Aliomar Baleeiro comentários pertinentes a essas

⁴⁰Baleeiro Aliomar (1905-1978). **Uma Introdução à Ciência das Finanças**/Aliomar Baleeiro. – 17ª ed.rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.página 575.

dificuldades, em que descreve o método inglês. Na Inglaterra há o *Comptroller General of Receipt and Issue of his Majesty's Exchequer and Auditor General of Public Accounts*, nomeado pela coroa sob a cláusula *during good behavior*. Apenas pode ser demitido pelo pronunciamento expresso das Casas do Parlamento. Tem a mesmas garantia e vantagens dos juizes da mais alta corte. Vejamos o método inglês:

Por seus subordinados, ou diretamente, esse alto funcionário acompanha a execução do orçamento e, 'se um ministro tenta conduzir o governo fora do apoio do Parlamento e da Nação', é ele 'quem pode frustrar a tentativa, recusando a autorização para a saída dos fundos', como comenta Kemp Allen.

Vigia, assim, à frente de pequeno batalhão de cerca de 400 a 500 funcionários, em Londres e em outros pontos da Grã-Bretanha, a realidade das contas, sem nenhuma subordinação de qualquer natureza ao Gabinete de Ministros, embora deva colaborar com o Tesouro.

A técnica de inspeção é curiosa. Ao passo que no controle do 2º tipo, ou jurisdicional, todas as contas passam ou devem passar por exame, que, por isso mesmo, dada a enormíssima quantidade delas, tende a ser de superfície e de forma, o do auditor inglês escolhe, ao acaso, determinadas seções de cada departamento e as submete a uma devassa rigorosa. É o que lá chamam de *test audit*, cuja eficácia vem sendo abonada pelo depoimento dos autores. Nenhuma repartição sabe exatamente quando ou que seção de sua despesa será inopinadamente investigada e, sob essa ameaça constante, empenha-se em manter absoluta regularidade. Além desse *test audit* nos departamentos, fazem-se frequentes *test checks*, também de surpresa, nas unidades administrativas locais. (BALEEIRO, p. 563)⁴¹

Dessa forma notamos as dificuldades em manter em ordem a execução das despesas. Tendo em vista o método brasileiro ser, segundo a classificação de Baleeiro, jurisdicional, em que subordina-se a contabilidade ao Executivo sob sua fiscalização, e ainda considerando que "...dada a enormíssima quantidade delas, tende a ser de superfície e de forma...", há desafios para a regularidade das despesas brasileiras.

Segundo os economistas Selene Peres Nunes e Ricardo Peres Nunes, ambos Analistas de Finanças e Controle da Secretaria do Tesouro Nacional, no Brasil verificamos que a Constituição de 1988 criou facilidades para que o orçamento seja parte das políticas de estabilização. Cita-se a possibilidade de fiscalização do gasto público por comissões parlamentares como a comissão mista de orçamento, além de comissões setoriais. Além disso houve fortalecimento dos Tribunais de Contas, cujas multas e decisões gozariam de natureza de título executivo, isso facilitaria a sustação de despesas. "Paralelamente, a Constituição

⁴¹Ibidem, página 563.

não limita, como antes, a ação dos referidos tribunais aos sistema de controle posterior, que significa confinar a prática da fiscalização aos fatos consumados, mas também abre alternativa para a realização de controles prévios e concomitantes, além de posteriores, prevendo, ainda, sanções mais efetivas.” (Selene, pagina 675)⁴².

Apesar das citadas facilidades, verificamos de que maneira o arranjo burocrático brasileiro pode impedir a organização das despesas e seu controle. O seguinte trecho dos mesmos autores fornece bons exemplos sobre como, mesmo utilizando sistemas informatizados, as contas públicas podem ser confusas dificultando as diversas formas de controle:

A burocracia também é responsável por elevados gastos administrativos. Diferentes ministérios com igual estrutura desembolsam distintos volumes de despesa. Uma forma velada de a burocracia elevar os seus gastos era chamar uma mesma atividade com um nome diferente no ano seguinte para dificultar acompanhamento e controle dos gastos. Durante muito tempo parte do gasto com pessoal esteve incluso em despesa corrente e não em pessoal e encargos. Há o exemplo ainda do submarino que a Marinha construiu mas que não se conseguia ver elementos no orçamento que permitissem constatar sua construção. Tal acompanhamento é dificultado pois não se consegue estabelecer uma série histórica porque os órgãos ora faziam parte de um ministério ora parte de outros, como é o caso do INCRA que em certos governos fez parte do Ministério da Agricultura para em seguida ser Ministério e depois ser subordinado a Presidência da República. Também porque quando não havia impedimento legal da STN realizar o contingenciamento de despesa na ‘boca do caixa’, os gastos em sua maioria eram liberados ao final do ano. No entanto, a deflação da despesa do governo central inapropriadamente pelo IGP-DI médio criava uma distorção no valor real da despesa. Há outros motivos, como o de modificar funções periodicamente, por exemplo, gasto com hospital universitário até 1996 era considerado gasto com educação para em 1997 ser enquadrado como como saúde. Um outro exemplo, refere-se ao hospital militar que até 1996 era considerado gasto de saúde para em 1997 ser considerado gasto com a defesa nacional, entre outros. Um outro problema refere-se a deflação indevida da despesa de todos os meses de 1994 por 2700, quando deveria mês a mês ser deflacionado pela URV. Em vista disso, analisaremos, apenas, dados a partir de 1995. (SELENE, p. 675 e 676)⁴³

Com base nesse quadro fático em que a administração pública não colabora com a organização das contas públicas, difícil seria acreditar que uma controladoria poderia resolver plenamente todos os problemas. Sem a boa vontade das unidades controladas, o empreendimento tende a ser dificultado ou impossível.

⁴²Peres Nunes, Selene et al. **Instituições Orçamentárias: uma agenda para reformas pós Lei de Responsabilidade Fiscal**. Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública – Segundo lugar. Brasília-df: Editora Universidade de Brasília, 2001. Página 675 . (Finanças Públicas - V Prêmio Tesouro Nacional – 2001 coletânea de monografias)

⁴³Ibidem, páginas 675 e 676.

CAPÍTULO 8

PRIINCÍPIO DA SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES

Na pesquisa sobre como tornar o controle das despesas menos inviável, verificamos o princípio da segregação de funções como fator positivo para tornar esse desiderato menos irreal⁴⁴. Trata-se de não designar apenas um único servidor para desempenhar todas as fases da execução da despesa como definir o objeto a ser licitado, confeccionar o termo de referencia, as fases de licitação, o empenho, a liquidação etc.. Além de não ser humanamente viável que esse servidor faça um bom trabalho, aumenta a suscetibilidade para erros, corrupção e assédio das empresas. O TCU se manifestou sobre esse princípio no que se refere à sua aplicação sobre nosso tema. No Acórdão nº 3.067/2005-TCU-1ª Câmara prega-se que se “1.7 observe o princípio contábil e administrativo da Segregação das Funções com adoção de controles que impeçam a possibilidade de um mesmo servidor atuar como fiscal e executor em um mesmo contrato.” Agora vejamos o seguinte trecho da Instrução Normativa N° 4, De 11 De Setembro De 2014, que “Dispõe sobre o processo de contratação de Soluções de Tecnologia da Informação pelos órgãos integrantes do Sistema de Administração dos Recursos de Tecnologia da Informação - SISF do Poder Executivo Federal, emanada pela Secretária De Logística e Tecnologia Da Informação: “Art. 6º Nos casos em que a avaliação, mensuração ou apoio à fiscalização da Solução de Tecnologia da Informação seja objeto de contratação, a contratada que provê a Solução de Tecnologia da Informação não poderá ser a mesma que a avalia, mensura ou apoia à

⁴⁴“Na azáfama quotidiana do ambiente administrativo público, pode-se vislumbrar, no esforço de um exercício intrinsecamente intelectual, uma situação um tanto extrema e esdrúxula, porém possível, na qual um determinado servidor de certo órgão público seja encarregado de definir o objeto a ser licitado, preencher a requisição, pesquisar (estimar) o preço de mercado, elaborar o edital de licitação, publicar o aviso de licitação, conduzir o certame, responder aos questionamentos e aos recursos impetrados (caso ocorram), publicar o resultado do julgamento, empenhar, liquidar (atestar) e receber o objeto licitado. Propositamente, a emissão do parecer jurídico sobre a minuta do ato convocatório, a homologação do certame, o pagamento da despesa e a conformidade dos registros de gestão foram excluídos do rol de responsabilidades deste servidor para não descaracterizar a plausibilidade da situação exemplificativa.” Antônio da Silva, Magno. O princípio da segregação de funções e sua aplicação no controle processual das despesas: uma abordagem analítica pela ótica das licitações públicas e das contratações administrativas. Revista do TCU 128. DISPONÍVEL EM revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/viewFile/68/71 Acesso em: 10 nov. 2017.

fiscalização.”⁴⁵ Apenas na epígrafe já podemos imaginar as dificuldades de mensuração e controle dos serviços de tecnologia da informação.

Esse princípio deve ser aplicado em todas as fases da execução das despesas. Mesmo após terminadas as fases da licitação, e mesmo após já haver o contrato em vigor, o recebimento dos bens e serviços atestando quantidades e qualidades de modo a liquidar a obrigação, não deve ser de incumbência de apenas um servidor. Imaginamos, voltando no nosso exemplo referente ao hipotético servidor que executa contrato com empresa de manutenção de frota de veículos, a probabilidade de superfaturamento, troca de peças desnecessárias, reparos que não precisam ser realizados etc.. Tendemos a duvidar de que esse princípio seja aplicado rigorosamente na prática cotidiana da administração pública brasileira. No entanto é apenas uma hipótese. Outro caso exemplificativo é mostrado em matéria jornalística citada no capítulo 10 deste texto. Trata-se de jantar de parlamentar realizado após às 04h00 da madrugada, a nota fiscal é considerada formalmente válida pela sua respectiva casa legislativa, embora se possa concluir pela imoralidade do gasto. Não é possível segundo o deputado responsável pelos reembolsos, verificar horários.

CAPÍTULO 9

INVESTIGAÇÃO ILUSTRATIVA DE ESTRUTURA BUROCRÁTICA DESTINADA À EXECUÇÃO DE DESPESAS - PMDF E O PRINCÍPIO DA SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES.

Tivemos a oportunidade de verificar os nexos burocráticos destinados à execução orçamentária da Polícia Militar do Distrito Federal. Nosso intuito é verificar a aplicação do princípio da segregação de funções na execução de despesas. Dessa forma destrinchemos as funções envolvidas. Iniciemos pelo Departamento de Controle e Correição, previsto Decreto Nº 7.165, de 29 de Abril de 2010. Esse ato normativo da Presidência da República regulamenta o inciso I do art. 48 da Lei

⁴⁵Disponível em: https://www.governoeletronico.gov.br/documentos-e-arquivos/IN%204%202014_compilada.pdf Acesso em: 08 setembro 2017

nº 6.450, de 14 de outubro de 1977, que dispõe sobre a organização básica da Polícia Militar do Distrito Federal.

Subseção VI

Do Departamento de Controle e Correição

Art. 52. Ao Departamento de Controle e Correição compete, de forma independente:

I - exercer a coordenação geral, a orientação normativa e a execução das atividades inerentes aos sistemas de controle interno, correição, polícia judiciária militar, ouvidoria, ética policial militar e transparência da Corporação; e

II - realizar auditoria e fiscalização nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial, atuando prioritariamente de forma preventiva, com foco no desempenho da gestão.

Art. 53. Subordinam-se ao Departamento de Controle e Correição os seguintes órgãos de direção setorial:

I - Auditoria; e

II - Ouvidoria.

Art. 54. À Auditoria compete:

I - assessorar, orientar, avaliar e acompanhar e fiscalizar os atos de gestão administrativa, orçamentária, financeira, patrimonial e de pessoal, assim como dar o devido tratamento aos processos de auditoria e de controle interno e externo no âmbito da Corporação; e

II - propor e acompanhar procedimentos de correição e medidas preventivas para correção de falhas no âmbito da Corporação, inclusive no tocante às ações e atividades dos seus prestadores de serviços.

Art. 55. À Ouvidoria compete receber, examinar e encaminhar as manifestações referentes à Polícia Militar do Distrito Federal, dando ciência aos interessados, sempre que necessário, quanto às providências adotadas.⁴⁶

⁴⁶ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7165.htm> Acesso em: 08 setembro 2017. Foi possível perguntar ao Auditor sobre o controle prévio preventivo da execução contratual nos termos deste trabalho. Uma das dificuldades relatadas foi quanto aos meios disponíveis. Dispunha de apenas 4 pessoas em sua equipe, e que dessa forma seria difícil até mesmo saber quantos são os contratos existentes na instituição. Seria surpresa se ele dissesse que tudo transcorre impecavelmente considerando a realidade brasileira. Já foi comentado ao longo deste texto, considerando ensinamentos do Professor Aliomar Baleeiro, de que nosso controle tende a ser de superfície e de forma. Já a autoridade inglesa, que conta com um batalhão de cerca de 500 funcionários realizando devassa rigorosa, é uma unidade disponibilizada pela coroa inglesa que inopinadamente atua sobre diversos órgãos do país. No entanto foi possível verificar em entrevistas informais, com a diretoria de logística e finanças, que as etapas da elaboração do projeto, edital, licitação etc., são bastante auditadas, e que essas fases são organizadas segundo o princípio da segregação de funções. No entanto a fase de execução referente a liquidação, sofre mesmo dificuldades nesses contratos de manutenção por exemplo de veículos, T.I., contratos de manutenção predial e outros, que requerem que se ateste a qualidade e exatidão dos serviços prestados. Todas essas atividades requerem conhecimentos técnicos em áreas bastante especializadas, mas nem sempre é possível designar profissionais e todos os meios para a execução contratual. Mas que o método de verificação inopinada também é realizado, e que são evitadas e corrigidas irregularidades. Nota-se que problemas quanto ao aparelhamento burocrático dificulta o trabalho de servidores bastante empenhados em suas atividades. Os servidores brasileiros, além disso, desempenham outras funções, enquanto são responsáveis também pela execução de contratos.

No âmbito da Polícia Militar do Distrito Federal, encontra-se em vigor o Plano Estratégico da PMDF⁴⁷, elaborado para vigorar de 2011 a 2022, e é um dos instrumentos para a elaboração da proposta orçamentária, que é denominada Plano Interno de Orçamento- PIO⁴⁸. A seguir temos uma breve descrição do referido plano:

1.2 DO PLANO INTERNO DE ORÇAMENTO

Organiza a área de orçamento e finanças da Corporação em áreas temáticas por caracterização do objeto de gasto, sendo designado um Oficial Superior do último posto como coordenador setorial de orçamento – CSO, responsável pela gestão de créditos e recursos em conformidade com a área afim. O PIO regula que a utilização dos recursos disponibilizados a Corporação pelas Leis Orçamentárias Anuais da União e do Distrito Federal deverão observar os princípios da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade no planejamento, na aplicação e na utilização dos créditos orçamentários. O Estado-Maior e o órgão central do Sistema de Orçamento e Finanças da Corporação, sendo o responsável pelo planejamento orçamentário e financeiro, bem como a supervisão técnica e coordenação da elaboração do Plano Interno de Orçamento. Os Ordenadores de Despesas são os responsáveis pela execução dos créditos e recursos alocados pela Lei Orçamentária Anual e detalhados no Plano Interno de Orçamento da PMDF, bem como pela autorização do início do processo licitatório ou despesa equivalente e assinatura do contrato, após ser instados pelo Coordenador Setorial de Orçamento. Os Coordenadores Setoriais de Orçamento - CSO são os responsáveis pela consolidação das demandas conforme área temática do orçamento e gestão dos recursos disponibilizados no Plano Interno do Orçamento da Corporação. A Auditoria da PMDF é o órgão de controle interno no âmbito da Corporação e de ligação com os órgãos de controle interno e externo dos Poderes Constituídos e pela organização, consolidação e encaminhamento da prestação de conta anual da Corporação, referente a todos os recursos recebidos, sejam receitas próprias, recursos ordinários do Fundo Constitucional do Distrito Federal, do Tesouro Distrital, e as receitas dos fundos especiais. As Organizações Policiais Militares - OPM serão designadas no Plano Interno do Orçamento, conforme conveniência e

⁴⁷“Alguns objetivos do plano estratégico são os seguintes: 2. Objetivo: Garantir a execução financeira dos recursos orçamentários Estratégias: 2.1. Otimizar a execução e controle orçamentário e financeiro. Iniciativas Estratégicas: 2.1.1. Desenvolver sistema de informação para gestão ao processo de planejamento, execução e controle orçamentário e financeiro. 2.1.2. Elaborar e implementar manual de diretrizes para planejamento, execução e controle orçamentário e financeiro da Corporação. 2.1.3. Desenvolver e implementar programa de capacitação continuada em processo licitatório. 2.1.4. Estreitar relacionamento técnico com os órgãos de controle. 2.1.5. Fomentar o intercâmbio de informações com corporações congêneres, nas áreas orçamentária e financeira. 2.1.6. Elaborar o manual de confecção de projeto básico e termo de referência. 2.1.7. Criar ações para captação de recurso orçamentário visando atender às demandas de ensino. 2.2. Melhorar a conformidade entre o planejado e o executado. Iniciativas Estratégicas: 2.2.1. Implantar sistema informatizado para controle do Plano Interno de Orçamento. 2.2.2. Criar mecanismos de controle de execução físico-financeiro do orçamento. 2.2.3. Fortalecer as estruturas de gestão do Plano Plurianual.” Plano Estratégico da Polícia Militar do Distrito Federal 2011-2022. 2ª Edição Revisada e Atualizada. Distrito Federal.

Disponível em: <http://www.pmdf.df.gov.br/site/images/Divulgacao/2016/planoestrategico_2ed.pdf> Acesso em: 08 setembro 2017

⁴⁸Está previsto no art. 6º da portaria Portaria Pmdf Nº 783 De 15 De Junho De 2012.” Dispõe sobre normas para a atividade de Orçamento e Finanças e estabelece a função de Coordenador Setorial de Orçamento na Corporação, e dá outras providências.” Disponível em <http://www.pm.df.gov.br/em/images/EM/Normativos/Port_PMDF_783_2012_CSO.pdf> Acesso em 09 setembro de 2017

oportunidade. Os integrantes do Sistema de Orçamento e Finanças e os responsáveis pela gestão deverão adotar os procedimentos necessários a prestação de contas ao final de cada exercício financeiro, observando a legislação vigente e as normas da Corporação, sendo conforme já citado responsabilidade da Auditoria PMDF a consolidação e encaminhamento das informações referente a prestação anual de contas. O Plano Interno será aprovado por portaria normativa do Comandante-Geral para cada exercício financeiro, conforme proposta do órgão central de planejamento orçamentário da PMDF, e será utilizado como instrumento de planejamento e de acompanhamento da ação planejada e como forma de detalhamento dos projetos / atividades / subprojetos / subatividades decorrentes da Lei Orçamentaria Anual da União e do Distrito Federal, devera ser elaborado em peca única contendo todas as fontes de recursos destinadas a manutenção da Corporação. O Coordenador Setorial de Orçamento devera elaborar Proposta Setorial do Plano Interno para cada exercício financeiro, considerando a Área Temática do Orçamento sob sua responsabilidade, que será encaminhado diretamente ao Estado- Maior, conforme calendário do ciclo orçamentário previamente definido no presente manual. (DE ANDRADE, 2017, p. 58)⁴⁹

Verificamos na descrição, a previsão de aplicação dos princípios da economicidade e eficiência no emprego dos recursos públicos. Para tanto foram previstas as atividades de controle, e dentro da instituição, as funções pertinentes ao controle interno administrativo foram atribuídas à sua auditoria. No entanto, avaliando o sistema como um todo tende a ser apenas formal o mecanismo de controle previsto, considerando o volume da demanda e os meios disponíveis.

Sugerimos o aprofundamento da pesquisa de modo a revelar com mais clareza os métodos, além de fazer acompanhamento empírico das rotinas do executor de contrato, para se estudar essa função, no que se refere às atividades de controle anterior e concomitante dentro da instituição pesquisada.

Encontra-se em vigor a portaria PMDF nº 783/12, que “Dispõe sobre normas para a atividade de Orçamento e Finanças e estabelece a função de Coordenador Setorial de Orçamento na Corporação, e dá outras providências.” Em uma espécie de exposição de motivos, expressa uma de suas razões:

Considerando a necessidade de regulamentar as ações relativas à gestão setorial de créditos e recursos, tendo por finalidade aumentar a eficiência, ampliar o controle e assegurar melhor aplicação e uso, no âmbito da PMDF, dos créditos e recursos disponibilizados pelas leis orçamentárias da União e do Distrito Federal.⁵⁰

⁴⁹De Andrade, Ivan Neudir. **Orçamento Público: volume 5/Instituto Superior de Ciências Policiais**. Brasília: ISCP, Brasil. 2017

⁵⁰**Portaria Pmdf Nº 783 De 15 De Junho De 2012.** “Dispõe sobre normas para a atividade de Orçamento e Finanças e estabelece a função de Coordenador Setorial de Orçamento na Corporação, e dá outras providências.” Disponível em: http://www.pm.df.gov.br/em/images/EM/Normativos/Port_PMDF_783_2012_CSO.pdf Acesso em: 09 setembro 2017

Notamos nesse trecho a preocupação com o controle interno administrativo:

Art. 1º Estabelecer normas de procedimento para a atividade de orçamento e finanças no âmbito da Polícia Militar do Distrito Federal, bem como os procedimentos operacionais das Organizações Policiais Militares (OPM) com responsabilidade de gestão. Parágrafo único. A utilização dos recursos disponibilizados à Corporação pelas Leis Orçamentárias Anuais da União e do Distrito Federal deverão observar os princípios da **economicidade, eficiência, eficácia e efetividade no planejamento, na aplicação e na utilização dos créditos orçamentários**. Art. 2º Fica estabelecida a função de Coordenador Setorial de Orçamento na Polícia Militar. **III – velar pela correta e adequada aplicação dos créditos orçamentários e recursos alocados pelo Plano Interno de Orçamento da PMDF**; IV - acompanhar sistematicamente os processos licitatórios que envolvam recursos do órgão detalhados no Plano Interno, auxiliando o setor responsável pela licitação, sempre que necessário, e informando ao Ordenador de Despesa **qualquer fato que possa vir a ocasionar algum prejuízo ao andamento das atividades relativas à execução orçamentária ou transtorno à administração**; VII – acompanhar o registro das ocorrências/irregularidades na execução dos contratos que estiverem sob a supervisão do órgão, assim como as penalidades aplicadas às contratadas, propondo ao Ordenador de Despesa, dependendo do caso, a rescisão de contrato e realização de nova contratação para a execução do objeto; X – analisar eventual solicitação ou reclamação apresentada pelo Executor de Contrato, decorrente de atos ou fatos relacionados às atribuições do encargo, adotando as providências pertinentes a cada caso; Art. 9º Compete ao Estado-Maior, através da Seção de Orçamento: II – orientar e acompanhar a execução orçamentária e físico-financeira dos programas e ações da PMDF; V – efetuar o controle dos responsáveis por bens e dinheiros, bem como a conformidade de usuários ou operadores do SIOF; VI – propor medidas necessárias ao aperfeiçoamento da execução físico-financeira do orçamento, bem como do controle interno. Art. 10. O Chefe do Estado-Maior deverá convocar reunião ordinária semestral a cada exercício financeiro com todos os integrantes do SIOF, podendo realizar reuniões extraordinárias sempre que necessário. § 1º Deverão participar das reuniões do SIOF os chefes da Seção de Orçamento e da Seção de Projetos do Estado-Maior. § 2º A comunicação entre os integrantes do SIOF poderá ocorrer por meio eletrônico, inclusive com os representantes autorizados pelos respectivos chefes, diretores ou comandantes, tendo em vista a simplicidade, celeridade e economia de procedimentos, devendo ocorrer o registro necessário dos atos e fatos. Art. 13. A implementação desta Portaria deverá ocorrer de forma gradual, conforme vier a ser estabelecido pelo Estado-Maior. Art. 15. O Chefe do Estado-Maior da PMDF poderá baixar Instrução Normativa necessária à aplicação da presente Portaria. Parágrafo único. O Estado-Maior deverá estabelecer um Manual de Orçamento e Finanças da Corporação, a ser observado no âmbito do SIOF/PMDF.⁵¹

O conjunto normativo analisado tem natureza de regulamentação administrativa, e revela por fim diversos mecanismos que, se levados a efeito podem trazer resultados úteis na concretização dos princípios constitucionais da economicidade e eficiência. A multiplicidade de agentes da administração pública envolvidos, como os executores de contratos, os Coordenadores Setoriais de

⁵¹Ibidem.

Orçamento, os Ordenadores de Despesa e o Estado Maior, por exemplo, é uma concretização do princípio da segregação de funções. No entanto podemos vislumbrar falhas no que tange a concretização prática desse sistema, no que se refere à fase da liquidação das obrigações, caso ela sejam comprovadas apenas mediante a apresentação de documentos considerados hábeis. Tende a ser de superfície e de forma a liquidação dessa natureza, como no caso de fornecimentos feitos ou serviços prestados, em que são apresentados comprovantes da entrega ou da prestação do serviço. Em que circunstâncias ocorrerá a elaboração desses documentos de modo a certificar-se de que são idôneos? Voltemos ao nosso exemplo do hipotético servidor responsável pela execução de um contrato com uma empresa de TI, manutenção predial ou frota de veículos: é humanamente possível o controle de cada centavo do dinheiro público de modo que não haja assédio das empresas e de modo que não haja irregularidades por erro? Tendemos a concluir que as regras normativas juridicamente são válidas, e que o sistema é moldado para a lisura das contas públicas, porém com dificuldades fáticas a serem superadas para sua concretização.

No entanto, foi possível verificar em pesquisa junto ao órgão, exemplo de atuação de controle interno que teria representado redução de despesas. Vejamos o trecho a seguir, extraído de relatório da execução orçamentária do ano de 2016, que expõe evolução histórica da despesa com aeronaves e veículos. O relator levanta a explicação de estreitamento da atuação do ordenador de despesas com os executores de contratos. O resultado teria sido a diminuição de gastos no ano de 2015, e alguns inquéritos policiais:

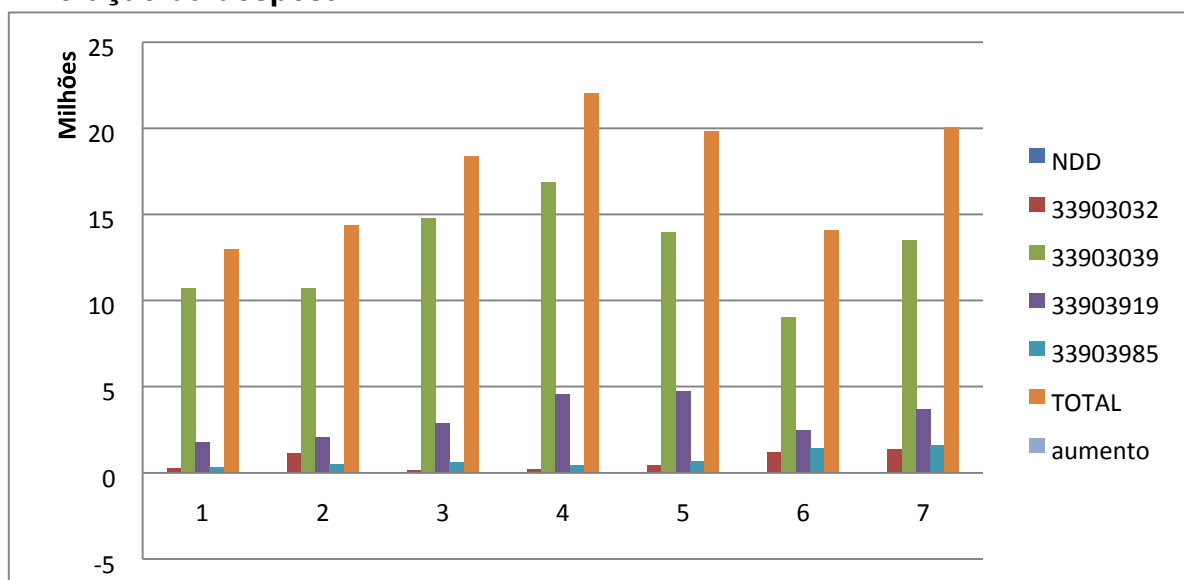
“b.Despesas com manutenção de veículos e aeronaves:”

NTDD	DESCRIÇÃO	MATERIAL GERALMENTE EMPENHADO
33903032	SUPRIMENTO DE AVIACAO	Despesas com aquisição de peças para aeronave
33903039	MATERIAL P/ MANUTENCAO DE VEICULOS	Despesas com aquisição de peças para veículos
33903919	MANUTENCAO E CONSERV. DE VEICULOS	Despesas com prestação de serviços de mnt de veículos
33903985	SERVICOS EM ITENS REPARAVEIS DE AVIACAO	Despesas com prestação de serviços de mnt de aeronave

“Série histórica:”

NDD	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Previsão 2017
33903032	249.633,95	1.148.639,32	135.405,17	198.802,22	436.107,96	1.202.833,62	1.323.116,98
33903039	10.718.822,65	10.716.199,79	14.758.005,54	16.836.956,81	13.977.787,23	9.001.670,42	13.502.505,63
33903919	1.729.809,56	2.051.827,09	2.871.607,39	4.569.712,44	4.716.530,69	2.442.995,33	3.664.493,00
33903985	294.280,09	454.236,51	584.824,43	418.363,46	670.729,61	1.424.685,17	1.567.153,69
TOTAL	12.992.546,25	14.370.902,71	18.349.842,53	22.023.834,93	19.801.155,49	14.072.184,54	20.057.269,29

“Evolução da despesa”



“Pela análise dos dados podemos verificar que no ano de 2012 houve um incremento de 11% na execução e de 28% e 20% nos anos posteriores. No ano de 2015 foi experimentada uma redução na execução de 10% esse fato ocorreu pelos seguintes motivos;

O Contrato para manutenção das Pajero Dakar se encerrou e não foi renovado tendo em vista problemas diversos na execução, um dos principais motivos foi o esgotamento do saldo do contrato para o item peças no mês de julho; dessa forma acreditamos que os veículos não foram submetidos a manutenção o que pode impactar na manutenção desse ano quando for assinado o novo contrato de manutenção (demanda reprimida);

Houve uma grande resistência da Setorial Contábil na liberação dos recursos de custeio o que provocou por parte da Seção de Execução Orçamentária a tomada de medidas na contenção de gastos e limitação de empenho fatos estes que certamente diminuiriam o nível de execução dos contratos o que pode ter gerado uma demanda reprimida;

No ano de 2016, foi implantada uma nova metodologia de execução de contratos de manutenção de veículos com uma atuação mais aproximado do ordenador de despesa com esse setor e com diversas medidas adotadas tendentes a normalização do setor e com uma

sistemática de acompanhamento da execução física e financeira. Foram determinadas diversas auditorias e constatadas irregularidades que por sua vez deram início a Inquéritos Policiais Militares. Esses fatos e atos consubstanciaram uma redução no preço médio de manutenção por viatura, acredita-se ser esse fato proveniente do efeito educativos dos procedimentos adotados e também de um maior controle por parte dos executores de contrato. Um efeito adverso dessa política é que pode ser que haja uma demanda reprimida e da necessidade de uma manutenção mais minuciosa nos veículos e também a utilização por parte das unidades de recursos advindos de doações da comunidade, o que pode afetar a longo prazo a capacidade de planejamento dos recursos para atender as necessidades da corporação, entendo que o financiamento normal da atividade policial deve se dar estritamente dentro do orçamento, sendo admissível apenas em casos de extrema necessidade.”⁵²

CAPÍTULO 10

CONTROLE SOCIAL⁵³ POPULAR – PORTAIS DA TRANSPARÊNCIA – SERENATA DE AMOR- ONG VIGILANTES DA GESTÃO- ONG OBSERVATÓRIO SOCIAL DE SÃO JOSÉ

No dia 05 de novembro do ano de dois mil e dezessete, coincidindo com as vésperas de encerramento desta monografia, a rede globo em matéria jornalística noticiou formas de controle social dos gastos públicos realizado por brasileiros

⁵²Relatório Da Execução Do Orçamento 2016: Com previsão de execução para 2017. Documento não oficial, fornecido com fins didáticos durante curso de qualificação no ano de 2017 na seguinte disciplina: De Andrade, Ivan Neudir. **Orçamento Público: volume 5/Instituto Superior de Ciências Policiais**. Brasília: ISCP, Brasil. 2017

⁵³“Controle Social 4. A criação de condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União, visa fortalecer este mecanismo complementar de controle público, por intermédio da disponibilização de informações sobre as atividades desenvolvidas, particularmente no que se refere à avaliação da execução dos programas e avaliação da gestão. 5. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal deve avaliar os mecanismos de controle social previstos nos respectivos programas de governo, particularmente naqueles casos em que a execução das ações se realiza de forma descentralizada nas diferentes unidades da federação e nos municípios, devendo destacar se os mesmos estão devidamente constituídos, estão operando adequadamente, têm efetiva representatividade dos agentes sociais e realizam suas atividades de forma efetiva e independente. 6. A Secretaria Federal de Controle Interno deve disponibilizar, por meio eletrônico, as informações sobre a execução financeira das ações governamentais constantes nos orçamentos da União.” **CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. Instrução Normativa nº 01**, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Página 9. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2017.

indignados com a realidade dos gastos públicos.⁵⁴ Um deles é o realizado por cidadãos por meio da ação popular. Nessas reportagem temos exemplos das dificuldades oferecidas aos cidadãos que se interessem pelas contas públicas em obter informações de órgãos públicos. Uma autora de ação popular teve que fotografar cerca de 3.000 folhas usando seu telefone celular para registrar notas fiscais, pois a repartição dificultava o fornecimento de informações, apesar da lei de acesso à informação.

Outro exemplo foi o da ONG, Vigilantes da Gestão, que entrou como litisconsorte ativo na ação popular em apoio à essa cidadã contra gastos irregulares de um deputado. Essa ONG tem apenas um representante conhecido, todos os outros são anônimos, para que não haja represálias e medo. Os exemplos de irregularidades descobertos dessa forma são promoção de propaganda pessoal com fotografias de deputado em outdoor, refeição de deputado às 04h30 da madrugada em restaurante, R\$ 1.400,00 gastos em restaurante que vende carne de bode, aquisição de 7.000 (sete mil) fardos de papel higiênico, quantidade suficiente para traçar uma reta do Brasil ao Japão, se desenrolados.

A ONG denominada Observatório Social de São José descobriu esse estoque de papel higiênico que duraria uma década. Além desse fato temos o exemplo do asfalto brasileiro de péssima qualidade. Na frente do edifício de um dos membros dessa ONG, foi feita uma obra de 800 m de asfalto por setecentos mil reais, que não duraram dois anos e rachou.

Exemplos como esse constam na rotina de Brasília, em que o asfalto recente em vias como a W3 sul, e mesmo em frente ao Palácio do Planalto, que deveria resistir por dez anos, não resiste dois anos, apesar do superfaturamento de apenas R\$ 60.000,00 (sessenta milhões de reais) aproximadamente relativo a sobrepreço de itens durante as obras.⁵⁵ Para esse fato o Tribunal de Contas fez testes em laboratório recentemente instalado que permite verificar a qualidade do asfalto, e finalmente notificou a Novacap após dois anos da execução da obra. Lamenta-se que seja tarde demais, pois o dinheiro já foi pago e a obra mal feita concluída. Percebe-se que, mesmo após um eventual retorno ao *status quo ante* mediante

⁵⁴Disponível em: <<http://g1.globo.com/fantastico/noticia/2017/11/conheca-brasileiros-que-resolveram-denunciar-corrupcao-de-governantes.html>> Acesso em: 10 junho 2017

⁵⁵TC investiga suspeita de superfaturamento em obras nas ruas de Brasília. Reportagem jornalística do dia 06 de novembro do ano de 2017, acessada no dia 10 de novembro do mesmo ano, disponível em: <<http://g1.globo.com/hora1/videos/t/edicoes/v/tc-investiga-suspeita-de-superfaturamento-em-obras-nas-ruas-de-brasilia/6267874/>>

condenação, os transtornos imensuráveis causados à população, com notável malversação do dinheiro público, dificilmente são reparados. Por isso sugerimos que não se faça apenas controle posterior, o controle deve ser prévio e concomitante, a fim de se evitar dilemas sobre, por exemplo, qual seria o motivo de não ter sido realizado esse teste na ocasião da realização das obras. Informações pertinentes a temas dessa natureza, relata a ONG- Observatório Social de São José, não estão disponíveis nos portais da transparência, e ainda são negadas pela prefeitura. Para o membro do ministério público de Santa Catarina, os tribunais de contas brasileiros são capturados pelo “que há de pior...”⁵⁶

Outro exemplo que vem trazer alguma esperança quanto ao controle das despesas públicas foi um programa de informática criado coletivamente por um grupo de pessoas, que trabalharam mesmo à distância e até mesmo sem se conhecerem. Trata-se de um robô denominado Rosie. Por exemplo, investigar os gastos pessoais dos parlamentares da Câmara dos Deputados, fundamentando-se na lei de acesso à informação, é humanamente impossível, pois as informações prestadas são dificultadas por não serem organizadas de modo inteligível. Além disso teria de ser aberto um incontável número de *links*. Tendo em vista o enorme número de notas fiscais de um enorme número de parlamentares, apresenta-se a dificuldade. Afirma um dos criadores do programa de informática, que a Câmara dos deputados informou que recebe cerca de 1.500 pedidos de reembolso por dia. Esse enorme número torna inviável o controle, caso não se mobilizem meios para isso. É humanamente impossível tanto para os cidadãos, quanto para os próprios servidores da Câmara dos Deputados controlar esses gastos, e saber qual a natureza detalhada dos dispêndios realizados.

O referido robô é um sistema de informática. Denominado “Operação Serenata de amor”⁵⁷, consiste no emprego de inteligência artificial para a investigação dos gastos públicos. Dessa forma o sistema foi capaz de analisar 8 mil suspeitas em 3 milhões de notas fiscais da Câmara dos Deputados em apenas 1 hora. Algumas suspeitas revelam gastos que, mesmo legais, são de difícil aceitação popular, como o gasto de, nas férias, mais de R\$ 1.400,00 em restaurante especializado em carne de bode, ou ainda R\$ 145,00 com açaí. Os fatos

⁵⁶Disponível em: < <http://g1.globo.com/fantastico/noticia/2017/11/conheca-brasileiros-que-resolveram-denunciar-corrupcao-de-governantes.html> > Acesso em: 05 junh0 2017

⁵⁷Disponível em: < <https://serenatadeamor.org/> > Acesso em: 05 junh0 2017

demonstram a obsolescência dos métodos de controle interno e externo, que devem ser aperfeiçoados por novas tecnologias.

CONCLUSÃO

A prevenção abstratamente é inserida na lógica dos sistemas de controle interno dos Poderes da República.

Mas concluímos pela obsolescência dos métodos existentes de controle interno das contas públicas. O controle externo por agir predominantemente *a posteriori* não impede o gasto público inadequado, e demonstra ter natureza punitiva, além da tese da teoria da captura possivelmente ser pertinente, apesar de não ter sido objeto deste trabalho, o que se revela como tema importante para pesquisa. O controle interno no que se refere à prevenção da malversação do dinheiro público demonstra ser insuficiente, haja vista o mal aparelhamento estatal em prol do controle interno de natureza preventiva, anterior e concomitante.

Concluímos pela ineficácia da lei de acesso à informação, pelo que foi possível pesquisar, haja vista obstáculos oferecidos pela administração pública ao cidadão que se interesse pelas contas públicas imbuído do intuito de empreender controle social popular dos gastos públicos.

Sugerimos que se aprofundem os estudos e pesquisas pertinentes a novas tecnologias, como a inteligência artificial, para a investigação dos gastos públicos, de modo a resguardar-se a lisura dos gastos públicos e o amplo acesso à informação.

REFERÊNCIAS

AMARU MAXIMIANO, Antonio Cesar. **Teoria Geral da Administração** : Da Revolução Urbana à Revolução Digital. 3ª ed. ed. São Paulo: Atlas, 2002. Página 123 v. volume único.

Baleeiro Aliomar (1905-1978). **Uma Introdução à Ciência das Finanças**/Aliomar Baleeiro. – 17ª ed.rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.página 562.

Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Brasil.
CORBARI, Ely Célia; MACEDO, Joel de Jesus. **Controle Interno e Externo na Administração Pública** . 1ª edição. ed. Curitiba: IBPEX, 2011. páginas 92 e 93 p. v. único.

De Andrade, Ivan Neudir. **Orçamento Público: volume 5/Instituto Superior de Ciências Policiais**. Brasília: ISCP, Brasil. 2017

Decreto Nº 7.165, de 29 de Abril de 2010. Presidência da República. Regulamenta o inciso I do art. 48 da Lei nº 6.450, de 14 de outubro de 1977, que dispõe sobre a organização básica da Polícia Militar do Distrito Federal. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2010/Decreto/D7165.htm

DIAMOND, Jack. **The role of internal audit in government financial management: an international perspectives** (IMF Working Paper, WP/02/94).

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de Direito Administrativo** . 3ª ed revista, ampliada e atualizada. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012. v. único.

GOMES, Orlando. **Obrigações** . 16ª ed.. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004. página 15 p. v. volume único.

<http://g1.globo.com/fantastico/noticia/2017/11/conheca-brasileiros-que-resolveram-denunciar-corrupcao-de-governantes.html> Acesso em: 08 novembro 2017

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=473.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas> Acesso em: 08 novembro 2017

http://www.tc.df.gov.br/web/tcdf1/visualizar-noticias/-/asset_publisher/nX36/content/tribunal-de-contas-do-df-inaugura-laboratorio-para-fiscalizar-obras-de-asfalto?redirect=%2Fweb%2Ftcdf1%2Fvisualizar-noticias%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_nX36%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_nX36_delta%3D5%26_101_INSTANCE_nX36_keywords%3D%26_101_INSTANCE_nX36_advancedSearch%3Dfalse%26_101_INS

TANCE_nX36_andOperator%3Dtrue%26_101_INSTANCE_nX36_cur%3D10 Acesso em: 08 novembro 2017

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Disciplina Fiscal no Brasil: atuais instituições garantem equilíbrios permanentes?** Brasília-df: Editora Universidade de Brasília, 2003. Página 504 . (Finanças Públicas - VII Prêmio Tesouro Nacional – 2002 coletânea de monografias)

MARTINS, Rosane Silva. **A Modernização Do Sistema De Controle Interno Do Brasil: A Importância Do Controle Interno Concomitante.** 1997. 133 p. Dissertação (Mestrado em Administração)- Faculdade de Estudos Sociais, Universidade de Brasília, Brasília, 1997. único.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro** . 26ª ed.. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. volume único.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; GONET BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional** . 2ª edição. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. 856 p. v. único.

Ministério Da Fazenda – Secretaria Federal De Controle Interno. **Instrução Normativa nº 01**, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>>. Acesso em: 08NOV2017.

O princípio da segregação de funções e sua aplicação no controle processual das despesas: uma abordagem analítica pela ótica das licitações públicas e das contratações administrativas. Brasília: Revista Tcu, 2013. Disponível em: <<http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/viewFile/68/71>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

Peres Nunes, Selene et al. **Instituições Orçamentárias: uma agenda para reformas pós Lei de Responsabilidade Fiscal.** Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública – Segundo lugar. Brasília-df: Editora Universidade de Brasília, 2001 . (Finanças Públicas - V Prêmio Tesouro Nacional – 2001 coletânea de monografias)

Plano Estratégico da Polícia Militar do Distrito Federal 2011-2022. 2ª Edição Revisada e Atualizada. Distrito Federal. Disponível em http://www.pmdf.df.gov.br/site/images/Divulgacao/2016/planoestrategico_2ed.pdf

Portaria Pmdf Nº 783 De 15 De Junho De 2012.” Dispõe sobre normas para a atividade de Orçamento e Finanças e estabelece a função de Coordenador Setorial de Orçamento na Corporação, e dá outras providências.” Disponível em http://www.pm.df.gov.br/em/images/EM/Normativos/Port_PMDF_783_2012_CSO.pdf

TC investiga suspeita de superfaturamento em obras nas ruas de Brasília.

Reportagem jornalística do dia 06 de novembro do ano de 2017, acessada no dia 10 de novembro do mesmo ano, disponível em:

<http://g1.globo.com/hora1/videos/t/edicoes/v/tc-investiga-suspeita-de-superfaturamento-em-obras-nas-ruas-de-brasilia/6267874/>

VICECONTI, Paulo; DAS NEVES, Silvério. **Introdução à Economia** : -Modelo de crescimento de Solow-Metodologia Atualizada das Contas Nacionais e do Balanço de Pagamentos-Funções IS/LM Para Uma Economia Aberta Com Mobilidade Imperfeita de Capitais . 11ªed.. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 1-2 p. v. volume único.

ANEXO A

Brazilian group develops an AI to help in public expenditures monitoring. Rosie, the robot's name, found more than 8.000 suspicious reimbursements from Brazilian congresspeople.

Despite all the corruption related news coming from Brazil, there is a movement for transparency in the country. Several bills signed in the last few years put Brazil in the top of transparency rankings worldwide, specially when our former president Dilma Rousseff signed in 2011 the Access of Information Law, a Brazilian version for the american FOIA (Freedom of Information Act), which completed 50 years in 2016. It makes open data compulsory for all public bodies. Something similar has happened in some other countries, like Sweden (1766), Mexico (2002) or even Mozambique (2014).

Based on this policy, a multidisciplinary group started a project last year with one clear objective: develop an Artificial Intelligence to empower social control on public expenditures. "We know Brazil have a lot of open data, on how our representatives spend public money; and we have data analysis skills. Thus we decided to combine both in order to make an informed decision on who to vote, for example.", says Ana Schwendler, one of the data scientists working on the project.

In September 7th, 2016 "Operation Serenata de Amor" was launched in a crowdfunding campaign. During the following months they raised money to support 90 days of full-time work on the project. That is how their technology got started for real.

The first focus of the group was a specific public expenditure: CEAP, the Portuguese acronym for Quota for Parliamentary Activity. Brazilian law spare a total between R\$ 33.000 (US\$ 10,500) and R\$ 46.000 (US\$ 14,700) to refund politicians for expenses on meals, flight tickets, fuel, car rental, etc. while they are doing their representative job. The amount depends on the state of the congressperson.

According to the Chamber of Deputies the team in charge of processing these claims for reimbursement gets around 1,500 receipts from politicians requesting to be refunded every day—summing more than 20,000 claims every single month. The whole process of checking the expense is manual—a flaw that makes room for errors, mistakes and corruption to pass unnoticed.

Right from the start Operation Serenata de Amor seemed promising: there were 7 suspicious reimbursements found, with no Artificial Intelligence use, just in the first week of the project—one of them in Las Vegas: a congressman payed for a bottle of beer at the Gordon Ramsay restaurant and got his money back.

After a couple of weeks the AI raised that bar: more than 8,000 suspicious reimbursements were flagged by Rosie. During last January, the team officially reported more than 600 of them to the Brazilian Chamber of Deputies.

Beyond identifying suspicions and reporting the project gave Rosie a Twitter account in June. Now she posts her findings and tags the congress person allowing the general public to get in touch with them and ask for clarification. According to Pedro, one of the journalists on the project, Rosie's account changed the way the population and politicians see the project: "We're are living a time in which congresspeople argues with robots on Twitter. We made democracy more accessible. People can ask for information about public expenditures straight to the politician and get the answer in a tweet" he says.

The team also intends to expand the project to other public bodies, as explains Irio Musskopf, technical leader of the whole group: “As we work we find more opportunities for expansion. In 2 months Rosie detected 4 kinds of suspicious reimbursements. Improving her skills is really critical to tackle Brazilian corruption.”. Operation Serenata de Amor also counts on more than 500 volunteers sharing their work and thoughts as the whole project is open source. The only financial source backing the team comes from a recurrent crowdfunding campaign in which people can donate money to keep Rosie on track.

Disponível em <https://medium.com/data-science-brigade/brazilian-group-develops-an-ai-to-help-in-public-expenditures-monitoring-757900c99552>

ANEXO B

Open data, accountability and AI are boosting citizen's power in Brazil

The Serenata de Amor Operation Robot depends on structured and updated databases to offer precise and trustable information to the public.

The transparency advocates consider the [Information Access Law](#) (LAI in the Portuguese acronym) as a landmark for Brazilians. Inspired by the Mexican approach to the topic the Bill became Law by decree in November 2011 and eventually become effective in May 2012.

In the United States the Freedom of Information Act was [sanctioned about 50 years ago](#). In Sweden a similar law exists since 1766. In Mexico, since 2002. This means that transparency in Brazil is somewhat new, what gives us opportunity and advantages: our transparency was born in the age of the Internet.

Public transparency is an important ally in the fight against corruption and it improves the efficiency of public administration. The active transparency of the Chamber of Deputies pushes them to systematically open their data to the public, and this is the source feeding our [robot, Rosie](#).

The robot analyses public data from the [Quota for the Exercise of Parliamentary Activity](#) (CEAP in the Portuguese acronym) to detect suspicious expenses of federal deputies.



If the Chamber of Deputies did not publish data about CEAP expenses the whole project would be unfeasible. That would be also the case if representatives themselves did not have to justify the reimbursements. Have you ever thought about it?

These are preconditions so we can begin to cross-check and identify, for example, that a congressperson has asked for more than R\$ 100,000 in reimbursements for expenses in a single company.

Beyond that we are able to bring in other databases and check other hypotheses such as: are there congresspeople hiring a company that was not active according to the Federal Revenue anymore? Or maybe them buying and contracting from companies listed as [unsustainable and suspended](#) by the Ministry of Transparency?

In order to do this job our robot Rosie relies on open, structured and up-to-date data.

LAI's advances are crucial not only for [Serenata de Amor Operation](#).

Nowadays anyone can request information from the public administration in Brazil. Some services acting as opening channels for such requests are: [Federal Government E-SIC](#); [São Paulo State Government SIC](#); e [São Paulo City Hall E-SIC](#).

Citizens can also access the [Transparency Portal](#) and obtain data about [Family Allowance](#), for example. Or, if one wants, about the transfer of funds from the Federal Government to states and cities.

There are still problems in implementation of LAI. According to [a survey of the NGO Article 19](#) transparency is still learning its baby steps in the judiciary. It is difficult for citizens to call into question judge benefits if we have no data on it.

And unfortunately there are still cities that do not publish their budgets, balances, revenue and expenditure, and cities that do not even have an online transparency or open data portal.

For instance in May 2016 the [decree 8777/2016](#) made it compulsory for federal bodies to put forward an Open Data Plan, a sort of planning for the opening of data.

In this document the Ministry of Planning Budget and Management committed to make available [a list of names of people in posts of management in all state owned companies and their subsidiaries](#).

In order to access data from the public authorities journalists are no longer dependent only on press releases and public relation departments. They can search for data already available in the internet or request it via LAI.

Citizens can create apps from public information on the São Paulo bus route, for example.

And thus people tend to come together to design projects similar to Serenata de Amor Operation, that is to say, projects to foster monitoring of the public sphere and digital democracy.

Disponível em <https://medium.com/data-science-brigade/open-data-accountability-and-ai-are-boosting-citizens-power-in-brazil-73b28fd9dc37>